

Aspekte zielorientierter Abschlußprüfung unter besonderer Berücksichtigung der Prüfung von Rückstellungen

Dissertation

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich
zur Erlangung der Würde eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft

vorgelegt von

MAX NEHER

aus der
Bundesrepublik Deutschland

genehmigt auf Antrag von

Herrn PD Prof. Dr. C. Helbling, Herrn Prof. Dr. E. Kilgus

Band III

1982

Die Rechts- und staatswissenschaftliche Fakultät gestattet hierdurch die Drucklegung vorliegender Dissertation, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Anschauungen Stellung zu nehmen.

Zürich, den 26. Mai 1982

Der Dekan: Prof. Dr. E. Stark



D r i t t e r T e i l

Aspekte

Zielorientierter Abschlußprüfung
unter besonderer Berücksichtigung der
Prüfung von Rückstellungen

vorgelegt von

Max Neher

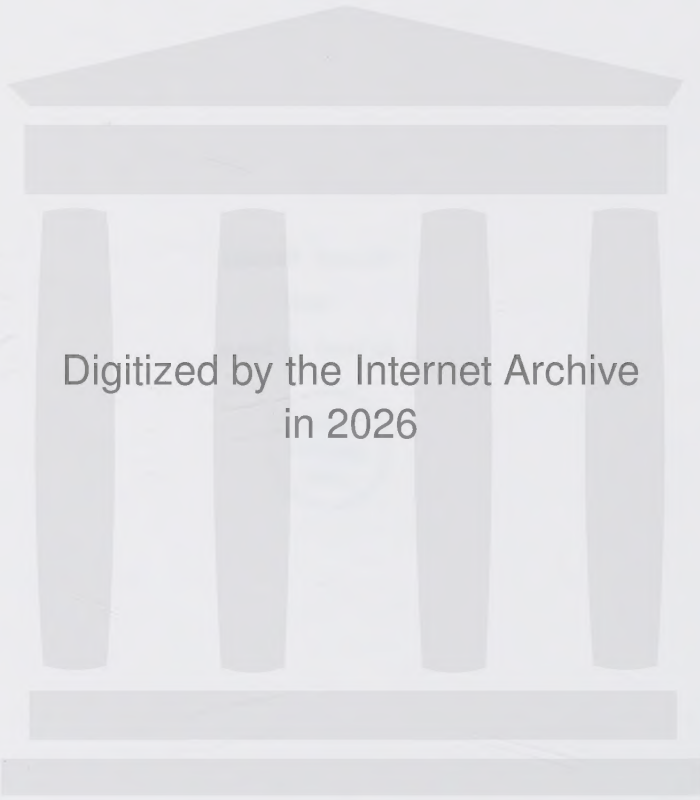
Kempten



Meiner Traudi

und

meinen Eltern



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41507207_0030

G L I E D E R U N G

D r i t t e r T e i l

- 3. Aspekte zielorientierter Abschlußprüfung unter besonderer Berücksichtigung der Prüfung von Rückstellungen
 - 3.1 Begriff und Wesen der Rückstellungen
 - 3.1.1 Die Bedeutung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für Rückstellungen
 - 3.1.2 Der Rückstellungsbegriff
 - 3.1.3 Die Funktionen der Rückstellungen
 - 3.1.3.1 Funktionen nach statischer Bilanzauffassung
 - 3.1.3.2 Funktionen nach dynamischer Bilanzauffassung
 - 3.1.4 Rückstellungen in Handels- und Steuerrecht
 - 3.1.4.1 Die handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften für Rückstellungen
 - 3.1.4.2 Die steuerrechtlichen Bilanzierungsvorschriften für Rückstellungen
 - 3.1.4.3 Die Bedeutung der Urteile oberster Finanzgerichte
 - 3.1.5 Abgrenzung der Rückstellungen gegenüber anderen Passivposten der Bilanz
 - 3.1.5.1 Schematische Darstellung der Abgrenzungsmerkmale
 - 3.1.5.2 Prüfungsrelevanz der Abgrenzung gegenüber Rücklagen
 - 3.1.5.3 Prüfungsrelevanz der Abgrenzung gegenüber den übrigen Passivposten
 - 3.1.5.3.1 Abgrenzung gegenüber den Sonderposten mit Rücklageanteil

- 3.1.5.3.2 Abgrenzung gegenüber den Wertberichtigungen
- 3.1.5.3.3 Abgrenzung gegenüber den Verbindlichkeiten
- 3.1.5.3.4 Abgrenzung gegenüber den passiven Rechnungsabgrenzungsposten
- 3.2 Prüfzielsystemadäquate Rückstellungsprüfung
 - 3.2.1 "Aspekte" zielorientierter Rückstellungsprüfung
 - 3.2.1.1 Die Formalstruktur unter funktionellem Aspekt
 - 3.2.1.2 Die Formalstruktur unter personalem Aspekt
 - 3.2.1.3 Die Formalstruktur unter sachlichem Aspekt
 - 3.2.1.4 Die Formalstruktur unter instrumentalem Aspekt
 - 3.2.2 Die sachlichen Determinanten instrumentaler Prüfungsaktionen
 - 3.2.2.1 Prüfung und Prüfungsqualität
 - 3.2.2.2 Zeitgerechte und wirtschaftliche Gewinnung von Prüfungsfeststellungen
 - 3.2.2.2.1 Prüfungskostenminimierung und Fehlerurteilskosten
 - 3.2.2.2.2 Materiality als Entscheidungskriterium zur Bestimmung von Prüfungsaktivitäten
 - 3.2.2.3 Allgemeine Berufsgrundsätze und fachliche Verlautbarungen des Berufsstandes
 - 3.2.2.4 Organisationale Gegebenheiten des vorliegenden Rechnungswesens
 - 3.2.2.5 Fehlerbedeutung und Fehlerrisiko
 - 3.2.2.6 Die Bedeutung der einzelnen Prüfungsgegenstände entsprechend ihrem absoluten oder relativen Wert
 - 3.2.2.7 Übrige Determinanten
 - 3.2.2.8 Facit zur Analyse der sachlichen Determinanten instrumentaler Prüfungsaktionen

III

3.2.3	Die formale Organisation der Rückstellungsprüfung
3.2.3.1	Organisation der Gebildestruktur
3.2.3.1.1	Rechtsform und Systemelemente
3.2.3.1.2	Determinierung der organisatorischen Instrumentalvariablen
3.2.3.1.2.1	Gebildestrukturelle Auswirkungen von Zentralisation/Dezentralisation
3.2.3.1.2.2	Gebildestrukturelle Auswirkungen von Funktionalisierung, Partizipation, Standardisierung und Arbeitszerlegung
3.2.3.2	Organisation der Prozeßstruktur
3.2.3.2.1	Planung und Vorbereitung der Rückstellungsprüfung
3.2.3.2.1.1	Ziel und Inhalt der Prüfungsplanung
3.2.3.2.1.2	Ablauf der Prüfungsplanung bei Rückstellungen
3.2.3.2.1.3	Prüfungsprogrammgestaltung
3.2.3.2.1.4	Prüfungsfeld "Rückstellungen"
3.2.3.2.1.5	Rückstellungen und Prüfungsprogrammgestaltung
3.2.3.2.2	Planung und Ausführung der Rückstellungsprüfung
3.2.3.2.2.1	Bedeutung der Rückstellungsprüfung
3.2.3.2.2.2	Zusammenhang zwischen Planung und Ausführung der Rückstellungsprüfung
3.2.3.2.2.3	Rückstellungsspezifische System- und Systemfunktionsprüfung
3.2.3.2.2.4	Einzelprüfung von Rückstellungen
3.2.3.2.2.4.1	Aspekte der Ausweisprüfung
3.2.3.2.2.4.2	Aspekte der Bilanzierungs- und Bewertungsprüfung
4	Zusammenfassung, Ergebnis, Ausblicke

V E R Z E I C H N I S

d e r A b b i l d u n g e n

D r i t t e r T e i l

- Abb. III/ 1 : Unterschiede und Gemeinsamkeiten zwischen Rückstellungen und anderen Passivposten
- Abb. III/ 2 : Aspekte und Betrachtungsebenen der Jahresabschlußprüfung
- Abb. III/ 3 : Informationsarten im Prüfungsprozeß als "Entscheidungsprozeß"
- Abb. III/ 4 : Prozeßelemente der Jahresabschlußprüfung
- Abb. III/ 5 : Formaler Aufbau eines entscheidungslogischen Modells der Jahresabschlußprüfung
- Abb. III/ 6 : Informationsbasis der Abschlußadressaten bei geprüften Jahresabschlüssen
- Abb. III/ 7 : Transformationsschema für die Begriffe "Bestätigungsvermerk" und "Prüfungsbericht" auf "Kontrollstellen-Bestätigungsbericht" und "Erläuterungsbericht"
- Abb. III/ 8 : Zusammenhang zwischen der relativen Bedeutung von Fehlern im geprüften Jahresabschluß und Einschränkung des Bestätigungsvermerks bzw. Zunahme der Berichterstattung über Normabweichungen
- Abb. III/ 9 : Fehlerkriterien kombiniert mit der Annahme eines bestimmten prüferischen Ablehnungsverhaltens

- Abb. III/10 : Fehlerarten (exemplarische Darstellung)
- Abb. III/11 : Exemplarischer Fehlerkatalog
- Abb. III/12 : Schätzsystem für die Rückstellungsbilanzierung
- Abb. III/13 : Schätzverfahren für Rückstellungen
- Abb. III/14 : Beispiel einer Prüffeldergruppe "Rückstellungen"
- Abb. III/15 : Beurteilung der Ermessensspielräume einzelner Rückstellungsarten
- Abb. III/16 : Elemente der Aktionsflexibilität als Kriterium der Rückstellungssystematisierung
- Abb. III/17 : Der Zusammenhang zwischen Prüfungsplanung und -ausführung anhand eines gedanklichen Phasenschemas
- Abb. III/18 : Ansatzpunkte der Bilanzierungs- und Bewertungsprüfung bei Rückstellungen
- Abb. III/19 : Rückstellungsbewertungsrelevante Daten

3 Aspekte zielorientierter Abschlußprüfung
unter besonderer Berücksichtigung der
Prüfung von Rückstellungen

Die Prüfung des Jahresabschlusses erfordert die Durchführung einer Vielzahl von Soll-Ist-Vergleichen, durch die Informationen über die Ordnungsmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit des Beurteilungsobjektes "Jahresabschluß" gewonnen werden. Da sämtliche in einem Geschäftsjahr vorkommenden Geschäftsvorfälle, die dafür erstellten jahresabschlußrelevanten Belege sowie alle durchgeführten Buchungen, zu beurteilende Istobjekte darstellen, der Prüfungsstoff also äußerst komplex ist, muß sich die Jahresabschlußprüfung nicht zuletzt wegen zeitlicher und kostenmäßiger Restriktionen auf die Prüfung einer gezielt getroffenen Auswahl von Teilen der gesamten Geschäftsvorfälle beschränken. Dabei muß der Abschlußprüfer "...Art und Umfang der Prüfungshandlungen so bemessen, daß eine sichere Beurteilung der Gesetzmäßigkeit und Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung möglich ist. Unter dieser Zielsetzung sind Art und Umfang der Prüfungshandlungen gewissenhaft und mit berufsüblicher Sorgfalt zu bestimmen."¹⁾

1) Hauptfachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Fachgutachten Nr. 1/77: Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen, in: Ergänzung 1967 der Sammlung: Die Fachgutachten und Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer auf dem Gebiete der Rechnungslegung und Prüfung, Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer GmbH, Düsseldorf, FG 1/77, S. 40/9

Für die hier behandelte Thematik einer zielorientierten Abschlußprüfung unter besonderer Berücksichtigung der Prüfung von Rückstellungen bedeutet dies, daß

1. aus dem gesamten für die Jahresabschlußprüfung relevanten Prüfungsstoff (Gesamtkomplex) der interdependente Teilbereich "Rückstellungen" lokalisiert und begrifflich determiniert wird,
2. eine Konkretisierung des prüfungsnotwendigen Auswahlvorganges aus diesem Teilbereich in Abhängigkeit von der geforderten Zieladäquanz erfolgt,
3. die nach pflichtgemäßem Ermessen des Jahresabschlußprüfers zu treffende Auswahl und Intensität der Prüfungshandlungen als zielbewußte Wahlhandlung bestimmt wird, die den früher formulierten Anforderungen einer Zielorientierung entspricht,
4. eine rückstellungsbezogene Operationalisierung der allgemeinen Zielvorschrift "Sicherstellung der Normentsprechung" erfolgt.

31 Begriff und Wesen der Rückstellungen

"Die Rückstellungen gehören seit jeher zu den sehr umstrittenen Posten der Bilanz. Das ergibt sich zwangsläufig aus ihrem Zweck: dem bilanzmäßigen Ausweis ungewisser Verbindlichkeiten,"¹⁾ sowie aus der Tatsache, "...daß es sich hier nicht um eine originäre Bilanzposition handelt, vielmehr die Bildung von Rückstellungen dazu dient, rechnungsmäßige Auswirkungen von Sachverhalten und Tatbeständen in der Bilanz zu erfassen, die nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung im Jahresabschluß zu berücksichtigen, aber nicht unmittelbar buchhalterisch abzuleiten sind."²⁾ Da außerdem weder das Handelsrecht noch das Steuerrecht - in Deutschland wie in der Schweiz - eine gesetzliche Begriffsbestimmung für Rückstellungen enthalten, ist eine Konkretisierung dessen, was als "Rückstellung" zu bezeichnen und als Rückstellung bilanzierungsfähig bzw. bilanzierungspflichtig ist, aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung abzuleiten.³⁾ Nur wenn diese Determinierung gelingt, kann der Abschlußprüfer die Rechtmäßigkeit und damit die Gesetzmäßigkeit einer Rückstellung überhaupt beurteilen.

-
- 1) Vogel, H., "Zur Bildung von Rückstellungen im Steuerrecht", in: Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1977/78, Herne/Berlin 1977, S. 232, (Zitierweise: Zur Bildung von Rückstellungen...); vgl. z.B. Erhard, F., A-B-C der Rückstellungen und Rücklagen nach Handels- und Steuerrecht Berlin, Bielefeld, München, 1977, der ohne Anspruch auf Vollständigkeit 75 Tatbestände aufzählt, bei denen sich die Frage nach einer Rückstellungsbildung stellt
- 2) Hofbauer, M.A., Sind Rückstellungen für die Kosten der Aufstellung und der Prüfung des Jahresabschlusses unzulässig?, in: DStR 1974, S. 100
- 3) eine umfassende Auseinandersetzung mit dem Begriff der Rückstellungen findet sich bei Weilenmann, P., Rückstellungen und Rücklagen, Eine bilanztheoretische Untersuchung, Diss., Zürich 1969

311 Die Bedeutung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für Rückstellungen

"Wer verpflichtet ist, seine Firma in das Handelsregister eintragen zu lassen, ist gehalten, diejenigen Bücher ordnungsmäßig (Hervorhebung durch Verfasser) zu führen, die nach Art und Umfang seines Geschäftes nötig sind..."¹⁾ Dabei sind "Betriebsabrechnungen und Jahresbilanz (sind) nach allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen (Hervorhebung durch Verfasser) vollständig, klar und übersichtlich aufzustellen..."²⁾ Dieser normative Anspruch nach "Ordnungsmäßigkeit" der Rechnungslegung im schweizerischen Obligationenrecht findet sich ähnlich im deutschen Handels- und Aktienrecht: "Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (Hervorhebung durch Verfasser) ersichtlich zu machen."³⁾ "Der Jahresabschluß hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (Hervorhebung durch Verfasser) zu entsprechen..."⁴⁾ Weitere Ausführungen darüber, was unter der geforderten "Ordnungsmäßigkeit" zu verstehen ist, enthalten die zivilrechtlichen Bestimmungen nicht.

1) Art. 957 OR

2) Art. 959 OR; zu den Grundsätzen im einzelnen und deren Geltungsbereich vgl. Berner Kommentar, Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Bd. VIII Obligationenrecht, 2. Abteilung, Die Kaufmännische Buchführung, hrsg. von A. Maier-Fayoz, erläutert von Karl Käfer, Bern 1981, S. 800 ff, (Zitierweise: Berner Kommentar...)

3) § 38 Abs. 1 HGB

4) § 149 Abs. 1 AktG; vgl. auch § 41 Abs. 1 GmbHG

Auch in den spezifischen steuerrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften der Schweiz und Deutschlands findet sich keine inhaltliche Präzisierung des Ordnungsmäßigkeitspostulats. Daß dieses allerdings auch für die steuerliche Rechnungslegung gleichermaßen Gültigkeit besitzt, ergibt sich in der Schweiz daraus, daß die Bestimmungen des "Bundesratsbeschuß über die Erhebung einer Wehrsteuer" (WStB) auf dem Obligationenrecht aufbauen¹⁾, in Deutschland explizit aus § 5 Abs. 1 EStG, der für den Schluß des Wirtschaftsjahres den Ansatz desjenigen Betriebsvermögens verlangt, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist.²⁾ Da somit der handels- wie der steuerrechtliche Jahresabschluß in beiden Ländern zwingend dem Ordnungsmäßigkeitspostulat unterworfen sind, kann in diesen auch "...ein Passivposten für eine Rückstellung... nur dann gebildet werden, wenn dies nicht den Grundsätzen einer ordnungsmäßigen Buchführung widerspricht."³⁾ Nachdem der Jahresabschlußprüfer bei seiner Beurteilung der Gesetzmäßigkeit von Rückstellungen

1. innerhalb der zentralen gesetzlichen Rechnungslegungsvorschriften kaum Bestimmungen über Rückstellungen im

1) vgl. Art. 87, 1 WStB

2) vgl. Einkommensteuerrichtlinien für das Kalenderjahr 1978 vom 22.05.79, in: BStBl I 1979, Sondernummer 3, Stand Feb. 1982 (Zitierweise: EStR 1978...); in Abschnitt 29 dieser EStR sind zwar Erläuterungen zur ordnungsmäßigen Buchführung enthalten diese Richtlinien haben jedoch keine Gesetzeskraft, sie stellen lediglich die Auffassung der Finanzverwaltung dar und sind für den Bilanzierenden nicht verbindlich.

3) Mittelbach, R., Handbuch der Rückstellungen und Rücklagen im Steuerrecht, Köln 1978, S. 1 Tz. 1, (Zitierweise: Handbuch der Rückstellungen...)

Jahresabschluß vorfindet, die ad infinitum eine Gesetzmäßigkeitsbeurteilung ermöglichen - weder im OR (Schweiz) noch im HGB oder GmbHG (BRD) sind Rückstellungen erwähnt, das GenG (BRD) nennt die Rückstellungen nur und das AktG (BRD) legt lediglich den Kreis der zulässigen Rückstellungen sowie die Mindestgliederung fest¹⁾ - und

2. "im Geltungsbereich dieser Gesetze... daher für Rückstellungen die GoB entscheidend..."²⁾ sind,

ist er im Rahmen der Rückstellungsprüfung auf eine rückstellungsrelevante Erkenntnisgewinnung aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung angewiesen. Wie ausgeführt, sind aber eindeutige gesetzliche Bestimmungen zu den GoB nicht vorhanden. Selbst wenn man in extensiver Auslegung die GoB mit Döllerer³⁾ als "Rechtsquellen mit abgeleiteter Rechtssatzwirkung" verstehen will, so handelt es sich dennoch de facto um einen unbestimmten Rechtsbegriff, da tatsächlich diese Grundsätze nirgends als Normen fixiert sind.⁴⁾

1) vgl. Eifler, G., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Rückstellungen, Beiträge zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung, Schriften der Schmalenbach-Gesellschaft, Bd. 5, Düsseldorf 1976, S. 19, (Zitierweise: Grundsätze...)

- auch die Bewertungsvorschriften des Aktiengesetzes können nur als Verweis auf die GoB verstanden werden, vgl. Boelke, W., Die Bewertungsvorschriften des Aktiengesetzes 1965 und ihre Geltung für die Unternehmen in anderer Rechtsform, Berlin 1970, S. 161 und 176 ff

- vgl. meine Ausführungen zu Pkt. 3141

2) Eifler, G., Grundsätze...a.a.O., S. 19

3) vgl. Döllerer, G., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, in: BB 1959, S. 1217 - 1221

4) vgl. Eifler, G., Grundsätze...a.a.O., S. 1

Aus dieser Charakterisierung des Ordnungsmäßigkeitsgrundsatzes als einen "unbestimmten Rechtsbegriff" ergeben sich sowohl das Prozedere aber auch die Grenzen bei der Gesetzmäßigkeitsbeurteilung von Rückstellungen:

"Unbestimmte Rechtsbegriffe sind Begriffe mit wertendem Gehalt, die nicht durch einen klaren, die in Betracht kommenden Tatsachen eindeutig erfassenden Ausdruck (z.B. Einkünfte, Betriebsvermögen), sondern durch eine allgemeine gesetzliche Umschreibung ihres Gedankens abgegrenzt werden, und die somit fließende Grenzen haben."¹⁾

Bei der Bilanzierung wie bei der Prüfung von Rückstellungen sind damit mangels rückstellungsspezifischer Gesetzesvorschriften der konkrete Gehalt des unbestimmten Rechtsbegriffs "Ordnungsmäßigkeit der Buchführung" und seine Anwendung auf den Einzelfall "Rückstellungen" im Wege der Auslegung festzulegen. D.h., daß im Rahmen der Rechtsanwendung eine wertausfüllende Erkenntnis notwendig ist, "...ohne hierfür aber eine Auswahl zwischen mehreren gleichwertigen Möglichkeiten anzubieten."²⁾ Da die GoB einen unbestimmten Rechtsbegriff darstellen, kann allerdings nur eine Auslegung³⁾ richtig sein, soweit nicht ein

1) Ziemer, H., Haarmann H., Loose, Ch., Rechtsschutz in Steuersachen, Handbuch des Rechtsschutzes von Finanzbehörden, Finanzgerichten, dem Bundesfinanzhof und dem Bundesverfassungsgericht, Bonn 1978, Bd. II, Tz 9378; weitere Fundstellen siehe ebenda;

2) Kühn, R., Kutter, H., Kommentar zur Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, 13. neubearbeitete Auflage, Stuttgart 1979, S. 50

3) vgl. BVerfG v. 10.10.61, BVerfGE 13, 153

Beurteilungsspielraum vorhanden ist, der bei der Gesetzmäßigkeitsbeurteilung einer Rückstellung dem Abschlußprüfer eine Beurteilungsfreiheit bei der Feststellung der Verwirklichung von Tatbestandsvoraussetzungen gewährt, die eben durch den wertausfüllungsbedürftigen unbestimmten Rechtsbegriff geprägt sind und nicht durch richterliche Interpretation von ihren unbestimmten Elementen befreit werden können.¹⁾

Zusammenfassend kann festgehalten werden, daß bei der Gesetzmäßigkeitsbeurteilung jeder Rückstellungsbilanzierung

1. zunächst die explizit vorliegenden gesetzlichen Bestimmungen betreffend die Rückstellungen heranzuziehen sind,
2. in einem weiteren Schritt der vorliegende Gesetzeswortlaut nach Sinn und Zweck anhand der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung auszulegen ist,
3. im Rahmen dieser Auslegung, die durch die rechtsfortbildende und - konkretisierende höchstrichterliche Rechtsprechung geschaffene Interpretation zu berücksichtigen ist und schließlich

1) vgl. Mang-Manz-Mayer-Obermayer, Staats- und Verwaltungsrecht in Bayern, 4. Aufl., München 1975, S. 180

4. die noch nicht geschlossenen Lücken durch die eigene Beurteilung des Bilanzierenden bzw. des Abschlußprüfers ausgefüllt werden müssen.

312 Der Rückstellungsbegriff

"Eine einheitliche, sowohl für die Betriebswirtschaftslehre als auch für das Handels- und Steuerrecht gültige Definition des Rückstellungsbegriffs gibt es nicht. Zu sehr divergieren die einzelnen Zielsetzungen."¹⁾ Die Unterscheidung in formale und materielle Bilanztheorien weist bereits darauf hin, daß die Erklärungen einzelner Bilanzpositionen, also auch der Rückstellungsposition, sowohl eine formale wie eine rechnungszielabhängige Komponente aufweisen können. Zieht man für die Kennzeichnung der Bilanzposition "Rückstellungen" noch die bestehenden handels- und steuerrechtlichen Vorschriften heran, so "...gelangt man zu praxeologischen Definitionen, die sowohl formale und materielle Elemente als auch rechtliche Abgrenzungsmerkmale enthalten."²⁾

-
- 1) Müller-Liebermann, P., Die Bilanzierung von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung als steuerliches Problem, Diss. München 1968, S. 3, (Zitierweise: Die Bilanzierung...)
 - 2) Kupsch, P., Bilanzierung von Rückstellungen und ihre Berichterstattung, Ergebnisse einer empirischen Untersuchung über die Bilanzpolitik von Aktiengesellschaften, Herne-Berlin 1975, S. 33 (Zitierweise: Bilanzierung von Rückstellungen und ihre Berichterstattung...)

Im Schrifttum wurde demzufolge auch eine Vielzahl mehr oder weniger voneinander abweichender Begriffsbestimmungen entwickelt.¹⁾ Im wesentlichen hat man "...dazu

- a) künftige Ausgaben,
- b) ungewisse Verbindlichkeiten,
- c) Aufzählungen
- d) künftige Güter- und Leistungsabgänge sowie
- e) dem Grunde nach sichere, aber der Höhe nach unsichere Sachverhalte

herangezogen."²⁾

Wie aber Eifler³⁾ unter gleichzeitiger Darstellung der historischen Entwicklung überzeugend dargelegt hat, können diese bislang existierenden Definitionen kaum befriedigen, da sie jeweils nur unvollständig"... zeigen, was (alles, Anmerkung des Verf.) den zugrundeliegenden Elementen gemeinsam ist."⁴⁾ Um aber das Wesen von Rückstellungen zu erfassen, benötigen Bilanzierende wie Abschlußprüfer operable Kriterien, die die Subsumption und Einordnung eines bestimmten Sachverhaltes unter die gesetzmäßigen Tatbestandsvoraussetzungen einer Rückstellungsbilanzierung ermöglichen. Die Vielfalt der heute in Erscheinung tretenden oft komplexen, aber stets differenten Rückstellungssachverhalte, läßt solche Definitionen unbrauchbar werden, die lediglich auf einzelnen Merkmalsausprägungen aufbauen,

1) vgl. z.B. Weilenmann, P., Rückstellungen und Rücklagen, Eine bilanztheoretische Untersuchung, Diss., Zürich 1969, S. 19 ff (Zitierweise: Rückstellungen und Rücklagen...)

2) Eifler, G., Grundsätze...a.a.O., S. 26

3) vgl. ebenda, S. 22 ff

4) ebenda, S. 27

oder die möglicherweise lediglich aus einem ganz spezifischen Rückstellungsfall abgeleitet sind. Unter diesem Aspekt kann es nur sinnvoll sein, einen ganz spezifischen Rückstellungsbegriff zu deduzieren, der im einzelnen alle wesensnotwendigen rückstellungsrelevanten Kriterien enthält, und außerdem auf einer breiten bilanzrechtlich durchgreifenden sowie allgemein anerkannten Basis beruht, ohne die Anforderung an Gesetzeskonformität zu verletzen. Diesen Anforderungen entspricht meines Erachtens die von Eifler vorgenommene Ableitung des Rückstellungsbegriffs aus den sogenannten oberen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, auf die an dieser Stelle verwiesen werden kann.¹⁾

Rückstellungen werden danach zusammenfassend definiert als:

- Passivposten für Vermögensminderungen,
- die Aufwand vergangener Rechnungsperioden darstellen,
- durch künftige Handlung der Unternehmung (Zahlungen, Dienstleistungen oder Eigentumsübertragungen an Sachen oder Rechten) entstehen,
- nicht den Bilanzansatz bestimmter Aktivposten korrigieren und
- sich nicht eindeutig, aber ausreichend genau quantifizieren lassen."²⁾

1) vgl. Eifler, G., Grundsätze...a.a.O., S. 31 ff

2) ebenda, S. 32

Zur Beurteilung der Gesetzmäßigkeit von Rückstellungen ist nun für den Abschlußprüfer einerseits entscheidend, wie präzise sich diese einzelnen Kriterien bei einem konkreten Rückstellungssachverhalt beschreiben lassen und andererseits wie die materielle Konkretisierung des gefundenen Rückstellungsbegriffs vorzunehmen ist, d.h. welche zwingenden Grenzen eigener Interpretation des reinen rückstellungsspezifischen Gesetzeswortlauts durch außergesetzliche Normen, wie etwa durch die GoB und die Rechtssprechungsleitsätze, gesetzt sind. Abgrenzungen gegenüber anderen Bilanzpositionen sowie die Einordnung von Zweifelsfällen und das Erkennen von Manipulationen werden erst dann möglich.

313 Die Funktionen der Rückstellungen

Trotz einer weitgehenden "...verbalen Identität des Rückstellungsbegriffes im Steuerrecht und Handelsrecht ergeben sich bei dessen materieller Auslegung in Sicht auf die beiden Rechtsgebiete nicht unerhebliche Differenzen".¹⁾ Bedingt ist dies dadurch, daß der Umfang des Rückstellungsbegriffs entscheidend davon abhängt, "...welche Ziele mit einer Bilanz verfolgt werden..."²⁾ und welchen betriebswirtschaftlichen Grundprinzipien die Bilanz folgt. Da der externe Jahresabschluß - und dieser ist Gegenstand der vorliegenden Arbeit - von den verschiedenen bilanztheoretischen "...Lehrmeinungen mehr oder weniger beeinflußt..."³⁾ ist, dementsprechend dynamische wie statische Elemente aufweist, ist der Abschlußprüfer bei seinen Gesetzmäßigkeitsüberlegungen nicht zuletzt darauf angewiesen, Beurteilungsspielräume durch Rückgriff auf betriebswirtschaftlich-bilanztheoretisches Gedankengut zu überbrücken. Da außerdem speziell der Rückstellungsbegriff seinen eigentlichen Ursprung in den betriebswirtschaftlichen Bilanztheorien hat⁴⁾, muß der Prüfer im Rahmen einer objektivierten Überzeugungsbildung die bilanztheoretischen Betrachtungsunterschiede zwischen statischer und dynamischer Bilanzauffassung zu würdigen verstehen.

1) Sebiger, H., Tendenzen der Rückstellungsbildung, in: DStR 1975, Heft 12, S. 333, (Zitierweise: Tendenzen...)

2) Wöhe, G., Bilanzierung...a.a.O., S. 379

3) Döllner, G., Statische oder dynamische Bilanz?, in: BB 1968, Heft 16, S. 641

4) vgl. Sebiger, H., Tendenzen...a.a.O., S. 334

3131 Funktionen nach statischer Bilanzauflassung

"Die statische Auffassung sieht die Aufgabe der Bilanz in der Aufstellung eines 'Status', d.h. in der Ermittlung des Vermögens- und Schuldenstandes zu einem Stichtag."¹⁾ Die Feststellung des im Sinne statischer Interpretation richtigen Vermögens- und Schuldenstandes²⁾ erfordert dabei, daß neben den rechtswirksamen Verbindlichkeiten auch "...zukünftige Leistungen an Außenstehende, bei denen oft die Empfänger unbekannt sind, und die Beträge vielleicht nur geschätzt werden können, ja gelegentlich auch die Tatsache der zukünftigen Güterhingabe nur mehr oder weniger wahrscheinlich ist"³⁾, erfaßt werden.

Solche Verbindlichkeiten, die ihrem Verpflichtungsgründe, ihrer Höhe oder ihrem Fälligkeitszeitpunkt nach ungewiß sind, sowie etwaige zukünftige Verluste, die für den Einblick in die Vermögenslage zum Statusstichtag von Bedeutung sind, werden mit Hilfe von Rückstellungen berücksichtigt.

1) Wöhe, G., Einführung...a.a.O., S. 865 f

2) vgl. Kropff, B., in: Gessler-Hefermehl-Eckardt-Kropff, Aktiengesetz...a.a.O., § 152 AktG, Anm. 45

3) Käfer, K., Die Bilanz als Zukunftsrechnung, Eine Vorlesung über den Inhalt der Unternehmungsbilanz, 3. verbesserte und ergänzte Auflage, Heft 115 der Mitteilungen aus dem handelswissenschaftlichen Seminar der Universität Zürich, Zürich 1978, S. 30

Das der statischen Bilanzauffassung entsprechende Rückstellungsverständnis betont also vorwiegend den Schuldcharakter der Rückstellung, ohne daß es aber einer juristisch rechtswirksam vorliegenden Schuldbegründung bedarf — "...es genügt, daß in der Abrechnungsperiode eine Schuld wirtschaftlich begründet wurde."¹⁾

3132 Funktionen nach dynamischer Bilanzauffassung

Im Gegensatz zur statischen Auffassung "...werden die Rückstellungen in der dynamischen Bilanz als ein Instrument der periodengerechten Erfolgsermittlung angesehen."²⁾ Schmalenbach, der Begründer der dynamischen Bilanzlehre, hat die wesentliche Aufgabe der Jahresbilanz in der Feststellung des vergleichbaren Periodenerfolgs (-gewinns) gesehen.³⁾ Der Periodenerfolg besteht dabei aus den zwei Komponenten "Periodenertrag" und "Periodenaufwand", die Einzahlungen bzw. Auszahlungen reflektieren. Vergleichbar und damit "richtig" kann der Periodenerfolg nach dynamischer Auffassung nur sein, wenn alle Ein- und Auszahlungen, die durch Leistungen der Periode verursacht sind, auch in dieser Periode erfaßt werden.⁴⁾

1) Wöhe, G., Bilanzierung...a.a.O., S. 380

2) Schmalenbach, E., Dynamische Bilanz, 13. Auflage, Köln 1962, S. 33

3) vgl. ebenda

4) vgl. Moxter, A., Bilanzlehre...a.a.O., S. 258 ff; unter "Leistung" ist dabei mit Moxter die Summe der durch das Unternehmen "erfüllten Verpflichtungen" im Rahmen eines Leistungsaustausches zu verstehen. (Periodenleistung = erfüllte Verpflichtungen der Periode).

Es kommt also nicht darauf an, ob die Einzahlungen und/oder Auszahlungen in der gleichen, einer früheren oder späteren Periode erfolgen. Ein-/Auszahlungen aus Nachperioden werden in der Rechnungsperiode antizipiert, Ein-/Auszahlungen aus Vorperioden werden in die Rechnungsperiode übertragen, sofern ihnen "Leistungen" in der Periode zugrundeliegen. Die Funktion der Rückstellungen besteht nun darin, alle "periodenleistungsverursachten Auszahlungen" späterer Perioden als Aufwand der Periode zu erfassen. ¹⁾

"Daraus folgt, daß Rückstellungen nicht nur für ungewisse Verpflichtungen gegenüber einem Dritten, die ihren wirtschaftlichen Grund in der Abrechnungsperiode haben, gebildet werden müssen, sondern auch für Aufwendungen oder drohende Verluste, die wirtschaftlich in der Abrechnungsperiode begründet worden sind, die aber erst in einer späteren Periode zu einer Ausgabe oder Mindereinnahme führen, o h n e daß eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten besteht." ²⁾

Der dynamische Rückstellungsbegriff ist damit umfaßender als der statische, "...da er über die Erfassung der ungewissen Verbindlichkeiten hinaus Spielraum für die Periodisierung innerbetrieblich verursachter Aufwendungen läßt." ³⁾

1) vgl. Schmalenbach, E., Grundlagen dynamischer Bilanzlehre, in: ZfhF, 1919, S. 77 ff

2) Wöhe, G., Bilanzierung...a.a.O., S. 380

3) Vogel, H., Zur Bildung von Rückstellungen...a.a.O., S. 234

314 Rückstellungen in Handels- und Steuerrecht

Wenngleich der Jahresabschlußprüfer insbesondere im Grenzbereich nicht kodifizierter oder judikativ entschiedener Sachverhalte die bilanztheoretischen Funktionen von Rückstellungen im Rahmen seiner Gesetzmäßigkeitsbeurteilung zu berücksichtigen hat, so muß er sich auch bewußt sein, daß

1. die Lehren einer betriebswirtschaftlichen Bilanztheorie keineswegs mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung gleichzusetzen sind, und
2. der Gesetzgeber zu keiner Zeit die Absicht gehabt hat "...die Lehren irgendeiner betriebswirtschaftlichen Bilanzauffassung zum Gesetz zu erheben."¹⁾

Die Funktionsbestimmung für Rückstellungen, wie sie sich aus den betriebswirtschaftlichen Bilanztheorien ergibt, kann daher für den Abschlußprüfer nur ein ergänzender Hilfsmaßstab der Beurteilung sein, wenn unmittelbar weder Gesetz noch Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung die Ableitung eines eindeutigen Urteils erlauben.

1) Döllerer, G., Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz und ihre Auswirkungen auf das Steuerrecht, in: BB 1965, S. 1405. (Zitierweise: Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz...)

Es zeigt sich, daß Ausgangspunkt und damit die in erster Linie maßgebende Grundlage einer Rückstellungsprüfung zunächst der reine Gesetzeswortlaut der handelsrechtlichen Vorschriften bleibt.¹⁾ Wegen ihrer zentralen Bedeutung für die Abschlußprüfung werden diese gesetzlichen Bestimmungen nachfolgend kurz dargestellt. Die Interdependenz zu den steuerrechtlichen Bilanzierungsvorschriften sowie die Bedeutung von Entscheidungen oberster Finanzgerichte soll hierbei ebenfalls mit untersucht werden.

3141 Die handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften für Rückstellungen

Für die BRD sind spezielle Rechnungslegungsvorschriften zu Rückstellungen lediglich im AktG 1965 enthalten.²⁾ Nach § 151 Abs. 1 AktG, sind auf der Passivseite der Bilanz unter Nr. IV gesondert

1. Pensionsrückstellungen und

2. andere Rückstellungen

auszuweisen.

1) vgl. Pkt. 311

2) Von Vorschriften in Spezialgesetzen wird hier abgesehen; vgl. z.B. § 56 Abs. 3 des Versicherungsaufsichtsgesetzes (VAG), wonach Rückstellungen über § 152 Abs. 4 AktG hinausgehen dürfen, soweit dies noch nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung nötig ist, um die dauernde Erfüllung der Verpflichtungen aus den Versicherungsverträgen sicherzustellen.

Neben dieser reinen Gliederungsvorschrift enthält § 152 Abs. 7 AktG dann eine abschließende Bestimmung, für welche Zwecke Rückstellungen gebildet werden dürfen:

"Rückstellungen dürfen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet werden. Ferner dürfen Rückstellungen gebildet werden für:

1. Im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung oder Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden;
2. Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden;

diese Rückstellungen sind unter näherer Bezeichnung ihres Zweckes gesondert auszuweisen. Für andere Zwecke dürfen keine Rückstellungen gebildet werden. Unter dem Posten "Pensionsrückstellungen" sind die Rückstellungen für laufende Pensionen und die für Anwartschaften auf Pensionen auszuweisen."¹⁾

1) § 152 Abs. 7 AktG

§ 156 Abs. 4 AktG bestimmt schließlich für die Bewertung:

"Rückstellungen sind nur in Höhe des Betrages anzusetzen, der nach vernünftiger, kaufmännischer Beurteilung notwendig ist."¹⁾

Hinsichtlich der Geltung der vorerwähnten Grundsätze über die Zulässigkeit und Bewertung von Rückstellungen für die nicht in der Rechtsform der Aktiengesellschaft betriebenen Unternehmungen, kann davon ausgegangen werden, daß diese Vorschriften des AktG zugleich kodifizierte und verfeinerte Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ganz allgemein darstellen. Sie besitzen somit auch für die nicht unter das AktG fallenden Unternehmungen volle Gültigkeit, "...denn auch die Gläubiger dieser Unternehmen dürften daran interessiert sein, daß ihr Schuldner seine Vermögens- und Ertragsverhältnisse richtig, d.h. nicht zu günstig, aber auch nicht zu ungünstig, ausweist; es handelt sich bei diesen Bilanzierungsvorschriften also nicht um solche, die speziell dem Aktionärsschutz Rechnung tragen sollen."²⁾ Dementsprechend sieht Birkholz meines Erachtens zurecht auch "...keinen Grund, der die Anerkennung dieser Vorschrift(en) als allgemein verbindlich im Bereich der Rechnungslegung schlechthin infrage stellen sollte."³⁾

1) § 152 Abs. 4 AktG

2) Maaßen, W., Sind Buchabschluß-, Prüfungs- und Beratungskosten rückstellungsfähig?, in: StBpr 1972, Heft 10, S. 232; vgl. auch die dort angegebenen Fundstellen (Fußnote 18)

3) Birkholz, H., Das neue Aktienrecht in steuerlicher Sicht, in: DB 1966, Heft 18, S. 711

In der Schweiz ergibt sich die Bilanzierungspflicht für Rückstellungen aus Art. 670 Abs. 2 OR. Danach ist in der Bilanz für Vermögenseinbußen, die aus Bürgschaften, Garantieverpflichtungen und Pfandbestellungen zu Gunsten Dritter oder aus der späteren Erfüllung von Lieferungs- und Abnahmeverpflichtungen und ähnlichen schwebenden Geschäften zu erwarten sind, durch Rücklagen Deckung zu schaffen. Wenngleich das Obligationenrecht hier von "Rücklagen" spricht, so handelt sich zweifellos "...bei diesen 'Rücklagen' um Rückstellungen, dienen sie doch der Erfassung von Aufwendungen und Verlusten, die am Bilanzstichtag dem Grunde, aber nicht der Höhe nach bekannt sind, oder für Verbindlichkeiten und Lasten, die am Bilanzstichtag bereits bestehen, sich nach Betrag und Fälligkeit aber nicht genau bestimmen lassen."¹⁾ Spezielle Gliederungs- und Bewertungsvorschriften für Rückstellungen enthält das Obligationenrecht nicht.

Wegen der bevorstehenden Umwandlung der 4. EG-Richtlinie in nationales Recht der EG-Staaten und der damit möglicherweise verbundenen Anpassung der rückstellungsspezifischen Vorschriften des deutschen AktG soll noch auf Artikel 20 der 4. EG-Richtlinie eingegangen werden.

1) Lenhard, T., Abschreibungen und Rückstellungen im schweizerischen Steuerrecht, Diss., St.Gallen, Bern und Stuttgart 1969, S. 47

Gemäß Abs. 1 dieser Vorschrift sind als Rückstellungen "...ihrer Eigenart nach genau umschriebene Verluste oder Verbindlichkeiten auszuweisen, die am Bilanzstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintritts unbestimmt sind."¹⁾ Für die sogenannten Aufwandsrückstellungen gewährt Art. 20 Abs. 2 der 4. EG-Richtlinie den Mitgliedsstaaten ein Wahlrecht, indem "...die Bildung von Rückstellungen für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzurechnende Aufwendungen"²⁾ nicht zwingend vorgeschrieben, sondern für zulässig erklärt wird.

"Mit den ihrer Eigenart nach genau umschriebenen Verlusten sind die drohenden Verluste aus schwebenden Geschäften (§152 Abs. 7, Satz 1 AktG) angesprochen, ...die ihrer Eigenart nach genau umschriebenen Verbindlichkeiten bezeichnen ungewisse Verbindlichkeiten."³⁾ Daraus ergibt sich, daß zumindest der Begriff der ungewissen Verbindlichkeit gegenüber der geltenden aktienrechtlichen Regelung um bisher den Aufwandsrückstellungen zugerechnete

1) zitiert aus: Schruff, L., Rechnungslegung und Prüfung der AG und GmbH nach neuem Recht (4. EG-Richtlinie), Düsseldorf 1978, S. II/44, (Zitierweise: Rechnungslegung...)

2) ebenda;

3) Stellungnahme des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.: Zur Transformation der 4. EG-Richtlinie ins nationale Recht, in: WPg 1979, Heft 1, S. 175, (Zitierweise: Zur Transformation...)

Rückstellungstatbestände zu erweitern ist:

"Es sind dies einerseits die Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden müssen... und andererseits Rückstellungen, die bislang den Aufwandsrückstellungen zugerechnet wurden, obwohl sie aufgrund einer Verpflichtung erbracht werden."¹⁾

Materiell wird dadurch allerdings, soweit ich das bisher beurteilen kann, keine Änderung eintreten, da diese Rückstellungen bisher ebenfalls als besonders zugelassene "Aufwandsrückstellungen" gemäß § 152 Abs. 7, Satz 2 AktG möglich waren.²⁾

-
- 1) Stellungnahme des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.: Zur Transformation...a.a.O., S. 175
 - 2) vgl. hierzu die synoptische Gegenüberstellung der Rückstellungsbildung nach der 4. EG-Richtlinie und dem AktG, in: Schruff, L., Rechnungslegung ...a.a.O., S. 57 (Abbildung 17)

3142 Die steuerrechtlichen Bilanzierungsvorschriften für Rückstellungen

Das deutsche "...Steuerrecht enthält eine ausdrückliche Vorschrift über die Zulässigkeit von Rückstellungen und ihre Voraussetzungen nicht",¹⁾ wenn man einmal von der Spezialvorschrift des § 6a Einkommensteuergesetz für Pensionsrückstellungen absieht. Nach § 5 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes und § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes ist aber bei Kaufleuten zur Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns das "... Betriebsvermögen anzusetzen...", das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist."²⁾ Diese Bindung steuerlicher Gewinnermittlung an die handelsrechtlichen Bilanzierungsnormen, die allgemein als "Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz"³⁾ bezeichnet wird,⁴⁾ führt dazu, "...daß alle formal rechts-

1) Stephan, E., Zur Bildung von Rückstellungen für selbständig bewertbare betriebliche Lasten, in: StBpr 1974, Heft 3, S. 52, (Zitierweise: Zur Bildung von Rückstellungen...)

2) § 5 Abs. 1 EStG

3) Der Begriff Steuerbilanz ist nirgends festgelegt, er hat sich jedoch für die auf steuerliche Belange zugeschnittene Handelsbilanz eingebürgert; vgl. Littmann, E., Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, 10. Aufl., Stuttgart 1972, §§ 4, 5, Tz 54

4) vgl. zum Maßgeblichkeitsgrundsatz für viele andere; Kluge, V.: Das Maßgeblichkeitsprinzip, Diss., Berlin 1969; Bühler, O., Scherpf, P.: Bilanz...a.a.O., S. 143 ff und 189 ff; Marettke, A., Bemerkungen zum Sinn des Maßgeblichkeitsprinzips, in: StuW, 48. Jg., 1971, S. 342 bis 348, (Zitierweise: Bemerkungen...)

gültigen Wertansätze der Handelsbilanz für die Steuerbilanz verbindlich sind, wenn sie nicht gegen zwingende steuerrechtliche Vorschriften verstoßen."¹⁾ In Bezug auf Rückstellungen bedeutet dies, daß

1. soweit handelsrechtlich eine Passivierungspflicht besteht, und dies ist nach herrschender Meinung der Fall bei allen Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften²⁾ mit Ausnahme der Pensionsrückstellungen³⁾, sich auch ertragssteuerlich eine Passivierungspflicht nach § 5 EStG ergibt, und
2. soweit handelsrechtlich ein Bilanzierungswahlrecht gegeben ist, und dies gilt für die Aufwandsrückstellungen des § 152 Abs. 7 Satz 2 AktG, steuerlich eine Rückstellung nur gebildet werden darf, wenn in der Handelsbilanz das Wahlrecht entsprechend ausgeübt wurde.⁴⁾

1) Wöhe, G., Bilanzierung...a.a.O., S. 38

2) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., § 152, Tz 158; Claussen, C.P., in: Kölner Kommentar...a.a.O., § 158, Tz 28; Eifler, G., Grundsätze...a.a.O., S. 51 ff

3) BGH-Urteil vom 27.02.1961, II ZR 292/59, vgl. BB 1961, S. 426

4) vgl. Stephan, E., Zur Bildung von Rückstellungen...a.a.O., S. 56, vgl. auch Fußnote 2; anderer Ansicht: Eifler, G., Grundsätze...a.a.O., der auch für diese Rückstellungen eine Passivierungspflicht annimmt

Für diesen zuletzt genannten Fall handelsrechtlicher Bilanzierungswahlrechte, wird somit de facto die Steuerbilanz für die Handelsbilanz maßgeblich, da die Ausgestaltung beider Rechnungen von dem dominanten Ziel des Bilanzierenden abhängt, "...von dem Ziel, das gegenüber allen anderen von demjenigen, der beide Rechnungen auszugestalten hat, als vorrangig angesehen wird".¹⁾ Da die Bilanzpolitik infolge der permanent steigenden Steuerbelastung "...in immer stärkerem Maße in erster Linie der Minimierung der steuerlichen Belastung durch Gestaltung der Steuerbilanz dient..."²⁾, besteht die Tendenz einer Ausgestaltung der jeweiligen Handelsbilanz unter vorwiegend steuerlichen Aspekten, um die steuerbelastungssenkenden Maßnahmen steuerbilanzfähig - da nicht gegen den Maßgeblichkeitsgrundsatz verstoßend - zu machen.

"Die konsequente formale Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, die zu seiner materiellen Umkehrung führt, sobald der Bilanzierende vorrangig das Ziel der Beeinflussung seiner Ertragssteuerbemessungsgrundlagen verfolgt..."³⁾, kann aber zu Ergebnissen für die Handelsbilanzen führen, die den Zielen des

1) Müller-Kröncke, A., Entscheidungsmodelle...a.a.O., S. 20

2) Wöhe, G., Bilanzierung...a.a.O., S. 24

3) Müller-Kröncke, A., Entscheidungsmodelle...a.a.O., S. 21

handelsrechtlichen Gesetzgebers und damit den Zielen der Adressaten handelsbilanzieller Informationen diametral entgegenlaufen.¹⁾ Damit ist aber der Aufgabenbereich des Jahresabschlußprüfers zwangsläufig durch die steuerrechtlichen Bilanzierungsvorschriften tangiert. Die definitive Beurteilung der Gesetzmäßigkeit von Rückstellungen erfordert wegen des umgekehrten Maßgeblichkeitsgrundsatzes einerseits eine genaue Kenntnis der steuerrechtlichen rückstellungs-spezifischen Vorschriften und impliziert andererseits einen permanenten Zielkonflikt im Rahmen einer Berichterstattung, die eine ausschließlich steuerlich begründete Rückstellungsbilanzierung zwar für gesetzmäßig im Sinne von § 152 Abs. 7, Satz 2 AktG, aber gegen die Generalnorm des § 149 Abs. 1, Satz 2, AktG verstoßend, darstellen müßte.

In den meisten Steuergesetzen der Schweiz fehlen ebenfalls ausdrückliche Vorschriften zu Rückstellungen. Wie der Begriff der Rückstellungen anzuwenden ist, "...überlassen die Steuergesetze ganz allgemein der Einschätzungspraxis und der Steuerrechtsprechung."²⁾ Grundsätzlich sind aber steuerrechtlich Rückstellungen zur Berücksichtigung von Risiken zu bilanzieren, "...die z.Z. auf den an sich sachgemäßen Bewertungen der Bilanz lasten. Auf sie bezieht

1) vgl. Marettke, A., Bemerkungen...a.a.O., S. 348

2) Blumer, K., Graf, A., Kaufmännische Bilanz...a.a.O., S. 394

sich das in Art. 49 Abs. 1, lit. c WStB auch für Rückstellungen aufgestellte Merkmal geschäftsmäßiger Begründetheit." ¹⁾

Im übrigen ist Ausgangspunkt für die steuerliche Gewinnermittlung und damit für die Steuerbilanz der unter Beachtung der obligationenrechtlichen Vorschriften erstellte Jahresabschluß. Dieser Maßgeblichkeitsgrundsatz der Handelsbilanz für die Steuerbilanz provoziert auch in der Schweiz dazu, "...daß der Bilanzierende die Handelsbilanz bereits bei ihrer Erstellung nach steuerlichen Anforderungen und Wirkungen hin untersucht und nur noch eine einzige Bilanz aufstellt, die Handelsbilanz und Steuerbilanz zugleich ist" ²⁾ Auch hier besteht damit "...die Gefahr, daß durch diese Rückwirkung der Steuerbilanz die Handelsbilanz verfälscht wird..." ³⁾ Für den Abschlußprüfer in der Schweiz existieren demzufolge die gleichen steuerrechtlich implizierten Prüfungsanforderungen wie in Deutschland.

1) BGE 75, I 260

2) Mewes, J., Die Bilanzierung von Rückstellungen für Eventualverpflichtungen, Diss., Bern 1977, S. 44 (Zitierweise: Die Bilanzierung...)

3) ebenda, S. 44

3143 Die Bedeutung der Urteile oberster Finanzgerichte

Es kann inzwischen als eine gesicherte Erfahrungstatsache angesehen werden, "...daß die höchst-richterliche Steuerrechtsprechung schon deshalb von größtem Einfluß ist, weil heute Handelsbilanzen nur noch in den seltensten Fällen aufgestellt werden können, ohne daß die steuerrechtlichen Auswirkungen zuvor gründlich durchdacht worden sind."¹⁾ Da die Jahresabschlußprüfung ihrerseits eine umfassende geistige Nachvollziehung der angetroffenen Bilanzierung erfordert, kann eine Ausklammerung höchstrichterlicher Steuerrechtsprechung aus der Beurteilungsaufgabe des Prüfers notwendigerweise nicht erfolgen. Darüberhinaus wird aber vor allem durch den im vorigen Punkt angesprochenen Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz ein Bereich bestimmt, in dem die Rechtssprechung der Finanzgerichtsbarkeit²⁾ und die Tätigkeit des Jahresabschlußprüfers zusammenreffen und gleichsam ein Junktum bilden.

-
- 1) Brönnner, H., Stellungnahme zu dem Referat von von Wysocki, K., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und Prüfung, in: Busse von Colbe, W., Lutter, M., Wirtschaftsprüfung heute: Entwicklung oder Reform, Wiesbaden 1977, S. 196, (Zitierweise: Wirtschaftsprüfung heute: Entwicklung oder Reform...)
 - 2) Gerichte der Finanzgerichtsbarkeit sind gemäß § 2 der Finanzgerichtsordnung vom 06. Oktober 1965, zuletzt geändert durch das Einführungsgesetz zur Abgabenordnung vom 14. Okt. 1976, "in den Ländern die Finanzgerichte als oberste Landesgerichte, im Bund der Bundesfinanzhof mit dem Sitz in München."

Der Maßgeblichkeitsgrundsatz hat nämlich zur Folge, daß insbesondere "...Entscheidungen des BFH über Fragen, in denen dieser Grundsatz angewandt wird, nicht nur steuerliche, sondern gleichzeitig handelsrechtliche Entscheidungen sind."¹⁾ Aus dieser Eigenschaft einer handelsrechtlichen Entscheidung des Bundesfinanzhofs als höchstem deutschen Finanzgericht, folgt aber nichts anderes, als daß

1. "...der BGH - oder ein anderer oberster Gerichtshof des Bundes -, wenn er mit einer handelsrechtlichen Bilanzierungsfrage befaßt ist, von der Entscheidung des BFH nicht abweichen darf, ohne den gemeinsamen Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes anzurufen (§ 2 RSprEinhG)",²⁾
2. "...sie der Abschlußprüfer bei der Prüfung, ob der Jahresabschluß dem Gesetz entspricht (§ 162 Abs. 2 Satz 1, §§ 166, 167 AktG), als Mittel der Rechtsfindung zu berücksichtigen hat,"³⁾ und schließlich
3. der Abschlußprüfer, der eine handelsrechtliche Entscheidung des BFH nicht beachtet, ein Haftungsrisiko gemäß § 168 AktG eingeht.⁴⁾

1) Döllerer, G., Die Rechtssprechung des Bundesfinanzhofs und die Wirtschaftsprüfung, in: Busse von Colbe, W., Lutter, M., Wirtschaftsprüfung heute: Entwicklung oder Reform...a.a.O., S. 187

2) ebenda, S. 193

3) ebenda, S. 193

4) zu beachten ist auch, daß die handelsrechtliche Frage über die Nichtigkeit des Jahresabschlusses in bestimmten Fällen ebenfalls an den BFH gelangen kann vgl. z.B. Urteil des BFH vom 23.07.1975 - I R 165/73

Im Hinblick auf die Gesetzmäßigkeitsbeurteilung von Rückstellungen ergibt sich hieraus die Notwendigkeit, die besonders zahlreichen Entscheidungen des BFH zu Rückstellungen in gebührender Weise zu berücksichtigen. Diesem Umstand wird in der nachfolgenden Darstellung Rechnung getragen; auf die handelsrechtliche Geltung und die darin begründete Relevanz von finanzgerichtlichen Entscheidungen für die externe Jahresabschlußprüfung wird dabei nicht mehr eingegangen.¹⁾

1) Die immer wieder in der Literatur im Anschluß an BFH-Urteile erscheinenden Abhandlungen, in denen Tendenzen zur Einschränkung von Rückstellungen in Handelsbilanzen (und Steuerbilanzen) aufgrund der ergangenen Urteile untersucht werden oder sogar die Sorge um eine Einschränkung des Rückstellungsbegriffs selbst vorgetragen wird, bestätigen die hier vertretene Auffassung der handelsrechtlichen Relevanz von BFH-Urteilen; vgl. hierzu z.B. Fasold, R.W., Rückstellungen: Tendenzwende oder Mißverständnisse, in: DB 1975, Heft 34, S. 1576 ff, Risse, H., Bedeutungswandel beim Rückstellungsbegriff, in: BB 1976, Heft 33, S. 1549 ff; Thomas, J., Bedeutungswandel beim Rückstellungsbegriff, in: BB 1976, Heft 25, S. 1165 ff

315 Abgrenzung der Rückstellungen gegenüber
 anderen Passivposten der Bilanz

"Ausreichende Urteilsqualität bedeutet, daß das Risiko eines Fehlurteils des Prüfers ein vertretbares Maß nicht übersteigt".¹⁾ Ein mögliches Fehlurteil kann sich dabei nicht nur aus einer Ungewißheit des Abschlußprüfers über den effektiven Istzustand des Beurteilungsobjektes ergeben, sondern auch aus der Anwendung eines falschen Urteilskriteriums²⁾ in Bezug auf bestimmte Bilanzierungsnormen. Fehleinschätzungen können hier im Extremfall sogar zur Nichtigkeit bzw. Anfechtbarkeit des festgestellten Jahresabschlusses führen. So liegt z.B. nach dem Wortlaut des deutschen Aktiengesetzes eine zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses führende wesentliche Beeinträchtigung der Klarheit und Übersichtlichkeit vor, wenn in der Bilanz die Gliederungsvorschrift des § 152 Abs. 8 AktG nicht beachtet ist.³⁾ Darin wird u.a. bestimmt, daß Rücklagen, Wertberichtigungen und Rückstellungen nicht als Verbindlichkeiten aufgeführt werden dürfen.

1) Sperl A., Prüfungsplanung ...a.a.O., S. 43

2) vgl. Newton, Lauren, K., The Risk Factor in Materiality Decisions, in: The Accounting Review 1977, S. 98

3) vgl. § 256 Abs. 4 Ziff. 1 AktG

Wenngleich die herrschende aktienrechtliche Kommentierung¹⁾ für eine restriktive Auslegung der Nichtigkeitsbestimmungen des § 256 Abs. 4 AktG im Falle einer Nichtbeachtung der Ausweis-/Gliederungsvorschrift des § 152 Abs. 8 AktG plädiert, so sollte der Abschlußprüfer grundsätzlich die Gefahr der Nichtigkeit des Jahresabschlusses wegen mangelhafter Abgrenzung verschiedener Bilanzpositionen vermeiden. Ausreichende Urteilsqualität erfordert dementsprechend a priori die Vermeidung eines Fehlurteils durch exakte und kompromisslose Unterscheidung speziell der Rückstellungen von anderen Bilanzpositionen. Wegen dieser Bedeutung einer sachgerechten Abgrenzung im Rahmen formaler Prüfungsaktivitäten am Jahresabschluß, werden nachfolgend die Unterschiede und Gemeinsamkeiten zwischen Rückstellungen und anderen Passivposten ausgehend von der in dieser Arbeit verwendeten Rückstellungsdefinition²⁾ schematisch dargestellt. Dabei gehe ich auf einzelne Abgrenzungsprobleme nur noch insofern ein, als dies für die Jahresabschlußprüfung besonders relevant ist. Wegen Einzelheiten sei auf die zahlreichen Ausführungen in der einschlägigen Literatur verwiesen.³⁾

1) vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., § 256 Tz 53 ff

2) vgl. Pkt. 312 dieser Arbeit

3) vgl. z.B. Eifler, G., Grundsätze...a.a.O., S. 34 ff und die dort angegebene Literatur

3151 Schematische Darstellung der Abgrenzungsmerkmale

Mit Eifler ¹⁾ lassen sich die erforderlichen Abgrenzungen im wesentlichen anhand der den Rückstellungsbegriff konstituierenden Merkmale wie folgt darstellen:

Kriterium	Liegt Vermögensminderung vor?	Aufwand abgelaufener Perioden?	Durch künftige Handlungen bedingt?	Korrektur des Bilanzansatzes bestimmter Aktiva?	Nicht eindeutig, aber ausreichend genau quantifizierbar?
Passivposten					
Rücklagen	Nein, da einbehaltene Gewinne.	Nein, evtl. Abdeckung künftigen Aufwandes bei Verlustausgleich.	Teilweise (zweckgebundene Rücklagen)	Nein.	Eindeutig quantifiziert.
Sonderposten mit Rücklageanteil	Nur in Höhe der latenten Steuern und eventuell enthaltener Wertberichtigungen.	Nur in Höhe der latenten Steuern und eventuell enthaltener Wertberichtigungen.	Nur in Höhe der latenten Steuern.	Nur in Höhe eventuell enthaltener Wertberichtigungen.	Gesamtbetrag eindeutig quantifiziert, nicht dagegen Anteil der latenten Steuern und eventueller Wertberichtigungen.
Wertberichtigungen (Abschreibungen)	Ja.	Ja.	Wenn nach dem Niederstwertprinzip gebildet.	Ja.	Meist, soweit nicht durch Normung (AfA-Tabellen) festgelegt.
Rückstellungen	Ja.	Ja.	Ja.	Nein.	Ja.
Verbindlichkeiten	Ja.	Teilweise.	Ja.	Nein.	Eindeutig quantifiziert.
Rechnungsabgrenzungsposten	Ja.	Nein.	Ja.	Nein.	Eindeutig quantifiziert.
Eventualverbindlichkeiten	Nein, nur potentiell.	Nein.	Nein, nur potentiell.	Nein.	Maximalbetrag eindeutig quantifiziert.

Abb. III/1: Unterschiede und Gemeinsamkeiten zwischen Rückstellungen und anderen Passivposten

1) vgl. Eifler, G., Grundsätze...a.a.O., S. 41

3152 Prüfungsrelevanz der Abgrenzung gegenüber
Rücklagen

Die besondere Relevanz der Abgrenzung von Rückstellungen gegenüber Rücklagen für die externe Jahresabschlußprüfung wird deutlich, wenn man die Differenzierung anhand des Eigenkapital- bzw. Fremdkapital-Charakters der beiden Positionen vornimmt.

Rücklagen entstehen grundsätzlich "...im Rahmen von Mittelzuführungen vom Eigenkapitalmarkt oder der Thesaurierung (Einbehaltung) von Gewinnen...".¹⁾ Sie stellen damit unbestritten "Eigenkapital" einer Unternehmung dar und zwar solches, "...das

- a) nicht auf dem Eigenkapitalkonto, sondern auf geordneten Rücklagekonten ausgewiesen wird (offene Rücklagen), oder das
- b) überhaupt nicht in der Bilanz in Erscheinung tritt, da Vermögensteile unterbewertet worden sind (stille Rücklagen), oder das
- c) in überhöhten Schuldposten, z.B. Rückstellungen, steckt (versteckte Einlagen)"²⁾

1) Franz, K.P., Offene Rücklagen - Mißverständnisse über einen betriebswirtschaftlichen Begriff und ihre Klärung, in: WISU 1979, Heft 5, S. 224

2) Wöhe, G., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I, 2. Aufl., München 1966, S. 401, (Zitierweise: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre...)

Demgegenüber sind Rückstellungen Fremdkapital¹⁾. Bei den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten sowie für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften ist dies unbestritten.²⁾ Die Einordnung der gesetzlich zulässigen Aufwandsrückstellungen³⁾ unter den Begriff "Fremdkapital" wird dagegen teilweise als problematisch angesehen. Dies allerdings nur deswegen, weil für deren Bildung nach überwiegender handelsrechtlicher Auffassung ein Passivierungswahlrecht besteht,⁴⁾ und damit z.B. für unterlassene Instandhaltung oder Abraumbeseitigung auch Rücklagen gebildet werden könnten. Nimmt man für diese Aufwandsrückstellungen dagegen - wie Eiffler dies tut - eine Passivierungspflicht an, so ist deren Zuordnung zum Fremdkapital ebenfalls zwingend.⁵⁾ Zwar wird teilweise auch die Ansicht vertreten, "...daß der Charakter der Rückstellungen so verschieden sein kann, daß diese einmal eher dem Fremdkapital, einmal eher dem Eigenkapital zugerechnet werden können"⁶⁾, richtig ist aber meines Erachtens eher, daß es ein "Zwischending" zwischen Eigen- und Fremdkapital nicht gibt.⁷⁾

1) vgl. Walther, A., "In die Wirtschaftslehre der Unternehmung", Bd. 2: Die Unternehmung, Zürich 1953, S.171 f: "Sie (die Rückstellungen, Anm. der Verf.) gehören deshalb zum Schuldkapital"

2) vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., § 152, Tz 105

3) Zum Begriff der Aufwandsrückstellung vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., § 152, Tz 146 ff; unter Aufwandsabgrenzungsposten sind Aufwandsrückstellungen zu verstehen

4) vgl. § 152 Abs. 7 Satz 2 AktG; vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., § 152, Tz 107; BFH vom 19.03.1975 I R 182/73, BStBl II 1975, S. 535

5) vgl. Eiffler, G., Grundsätze...a.a.O., S. 51 ff und S. 198

6) Müller-Liebermann, P., Die Bilanzierung...a.a.O., S. 15

7) Käfer weist jedoch darauf hin, daß "...bei den Rückstellungen die Abgrenzung von verwandten Erscheinungen zwar begrifflich möglich, im Einzelfall der Praxis jedoch manchmal zweifelhaft..." ist; vgl. Berner Kommentar...a.a.O., Bd. VIII, N 557 zu Art. 958 OR, S. 754

"Soweit bei den Rückstellungen bereits eine rechtliche Verpflichtung besteht, sind sie zweifellos Fremdkapital, soweit eine Verpflichtung nicht besteht, sind sie wirtschaftlich bereits kein Eigenkapital mehr, sondern dienen dazu, zu zeigen, daß sich das Eigenkapital um den zurückgestellten Betrag vermindert hat, auch wenn eine Ausgabe noch nicht erfolgt ist".¹⁾ Der Unterschied zwischen Rückstellungen und Rücklagen wird damit letztlich zurückgeführt auf den Unterschied zwischen Fremdkapital und Eigenkapital²⁾. Die besondere Problematik bei der Jahresabschlußprüfung ergibt sich nun daraus, daß die falsche Zuordnung eines Sachverhalts zum Eigenkapital und/oder zum Fremdkapital im wesentlichen

1. die Nichtigkeit oder Anfechtbarkeit des festgestellten Jahresabschlusses zur Folge haben kann,
2. die Kompetenz für die Bildung und Auflösung von Rücklagen und Rückstellungen den falschen Organen zugewiesen wird,
3. zu einer unrichtigen Gewinnausschüttung führt,
4. eine Steuerverkürzung oder -zuvielzahlung bewirkt,

1) Wöhe, G., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre...a.a.O., S. 403

2) vgl. Döllerer, G., Grundsätzliches zum Begriff der Rückstellungen, in: DStZ 1975, S. 291 ff; Uelner, StbJb 1976/77, S. 131, 163; Institut "Finanzen und Steuern" e.V., Heft 113, Zur steuerrechtlichen Anerkennung von Rückstellungen, 5, 18 ff

5. Folgefehler bei bestimmten Bilanzpositionen hervorgerufen werden, und im übrigen
6. der geforderte möglichst sichere Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft und damit der true and fair view beeinträchtigt wird.

Werden Rückstellungen wegen einer Fehleinschätzung ihres Fremdkapitalcharakters als Rücklagen ausgewiesen und erfolgt keine Korrektur durch die Jahresabschlußprüfung, so liegt der Sache nach eine Überbewertung vor, da Eigenkapital vorgetäuscht wird, wo Fremdkapital vorliegt. Werden Rücklagen als Rückstellungen bilanziert, so liegt vice versa eine Unterbewertung vor, da Fremdkapital vorgetäuscht wird, wo Eigenkapital vorliegt. Es handelt sich in beiden Fällen somit um einen Verstoß gegen die Bewertungsvorschriften, die im Falle der Überbewertung unmittelbar zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses führen¹⁾, im Fall der Unterbewertung dann, wenn "...dadurch die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft vorsätzlich unrichtig wiedergegeben oder verschleiert wird."²⁾ Nach schweizerischem Aktienrecht gilt hier insofern eine Einschränkung, als Beschlüsse der Generalversammlung "...über die Abnahme von vorschriftswidrigen Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen — und damit diese selbst — in der Regel nur als **a n f e c h t b a r** betrachtet..."³⁾ werden.

1) vgl. § 256 Abs. 5 Ziff. 1 AktG

2) § 256 Abs. 5 Ziff 2 AktG

3) Berner Kommentar, Bd. VIII...a.a.O., N 6.76, S. 207

Die durch fehlerhafte Einschätzung der Fremdkapital-/Eigenkapitaleigenschaft bestimmter Sachverhalte induzierten Über- bzw. Unterbewertungen führen abgesehen von der potentiellen Gefahr einer Nichtigkeit bzw. Anfechtbarkeit des Jahresabschlusses stets zu den o.g. Unregelmäßigkeiten, deren Vermeidung oder Korrektur ja gerade durch die Jahresabschlußprüfung hätte bewirkt werden sollen:

- unzulässige Gewinnausschüttung durch Überbewertung, verkürzte Gewinnausschüttung durch Unterbewertung,
- unrichtige Berechnung aller gewinnabhängigen Abschlußpositionen, wie z.B. der Steuerrückstellungen oder der Aufsichtsratsstantiemien, als Folgefehler der Über- oder Unterbewertung,
- Steuerverkürzung durch Unterbewertung, überhöhte Steuerzahlung infolge Überbewertung,
- Verzerrung des geforderten sicheren Einblicks.

Neben diesen unmittelbaren Einwirkungen auf die Struktur des Jahresabschlusses bewirken die abgrenzungsfehlerinduzierten Einflußgrößen auch Verschiebungen in der vom Gesetz vorgeschriebenen Kompetenz zur Bildung und Auflösung von Rücklagen bzw. Rückstellungen.

Während für Rückstellungsveränderungen grundsätzlich die Verwaltung zuständig ist, gehört die Entscheidung für die Bildung und Auflösung von Rücklagen - vorbehaltlich der Rücklagenbildung durch die Verwaltung gemäß § 58 Abs. 2 AktG bzw. Art. 671 und 672 OR - zum Gewinnverteilungsrecht der Hauptversammlung bzw. Generalversammlung.¹⁾ Werden Rückstellungen fälschlicherweise als Rücklagen, oder Rücklagen als Rückstellungen ausgewiesen, ohne daß die Jahresabschlußprüfung eine Korrektur herbeiführt, wird die gesetzlich dem Jahresabschluß zugewiesene Kompetenzabgrenzungsfunktion²⁾ von diesem nicht mehr sachgerecht erfüllt.

1) vgl. Art. 698 OR und § 119 AktG

2) Zur Kompetenzabgrenzungsfunktion vgl. Sieben, G., Kritische Würdigung...a.a.O., S. 156

3153 Prüfungsrelevanz der Abgrenzung gegenüber den übrigen Passivposten

Die Abgrenzung der Rückstellungen von den übrigen Passivposten der Bilanz, den Wertberichtigungen, den Verbindlichkeiten, den Rechnungsabgrenzungsposten sowie mit Einschränkungen auch gegenüber den Sonderposten mit Rücklageanteil ist im Rahmen der Jahresabschlussprüfung von weit geringerer Bedeutung als die vorerwähnte Abgrenzung gegenüber den Rücklagen. Dies ergibt sich, wie die nachfolgenden Ausführungen zeigen werden daraus, daß die Folgen einer unklaren Unterscheidung im allgemeinen geringere Konsequenzen hinsichtlich der prüfungsrelevanten Kriterien¹⁾

- Nichtigkeit
- Kompetenzabgrenzung
- Gewinnausschüttung
- Steuerbelastung
- Folgefehler
- Einblicksverletzung

nach sich ziehen.

1) vgl. meine Ausführungen unter Pkt. 3152

31531 Abgrenzung gegenüber den Sonderposten mit Rücklageanteil

Als Sonderposten mit Rücklageanteil werden solche Passivposten bezeichnet, die aufgrund steuerlicher Vorschriften erst bei ihrer Auflösung zu versteuern sind.¹⁾ Durch ihre Bildung werden bestimmte Gewinnanteile zunächst der Ertragsbesteuerung entzogen; von wenigen Ausnahmen abgesehen²⁾, wird aber die Besteuerung in einer späteren Periode nachgeholt, wenn die Sonderposten mit Rücklageanteil gewinnerhöhend aufzulösen sind³⁾ oder eine endgültige Realisierung der mit ihrer Hilfe auf andere Vermögensgegenstände übertragenen stillen Reserven erfolgt.

-
- 1) vgl. § 152 Abs. 5 AktG; als Sonderposten mit Rücklageanteil sind insbesondere die Preissteigerungsrücklage gemäß § 74 EStDV, die Rücklage für Ersatzbeschaffung gemäß Abschn. 35 EStR, die Rücklage gemäß § 6 b EStG sowie die Rücklage für Kapitalanlagen in Entwicklungsländern gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 des Entwicklungsländer-Steuergesetzes zu verstehen; vgl. im einzelnen Münch. B., Die Problematik der "Sonderposten mit Rücklageanteil" im Jahresabschluß der AG, in: DB 1973, S. 833 - S. 841 und S. 885 - S. 889
 - 2) Die steuerfreie Rücklage nach § 1 des Gesetzes zur Förderung der Verwendung von Steinkohle in Kraftwerken von 1965 (BGBl 1965 I, S. 777) kann unter bestimmten Bedingungen steuerfrei aufgelöst werden; als Ausnahme kann auch der Fall einer Übertragung stiller Reserven auf nicht abnutzbare Vermögensgegenstände (z.B. Grund und Boden) angesehen werden, da hier der Zeitpunkt der Versteuerung äußerst ungewiß ist.
 - 3) z.B. die Preissteigerungsrücklage spätestens bis zum Ende des auf die Bildung folgenden sechsten Wirtschaftsjahres.

Damit sind betriebswirtschaftlich "...die Sonderposten mit Rücklageanteil Mischposten aus Eigen- und Fremdkapital und enthalten Rücklage- und — wegen der Ungewißheit der Besteuerung überhaupt und der Höhe des Steuersatzes — Rückstellungsanteile."¹⁾

Hieraus ergibt sich, daß Fehltritte des Abschlußprüfers zur Abgrenzung der Rückstellungen gegenüber den Sonderposten mit Rücklageanteil dann nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen sein dürften wie Abgrenzungsfehler gegenüber Rücklagen, sofern der in diesen Posten enthaltene "Rücklageanteil" betroffen ist.²⁾ Ich kann daher auf meine Ausführungen im vorigen Punkt verweisen. Soweit die in den Sonderposten enthaltenen Rückstellungsanteile auch als Rückstellungen ausgewiesen werden, ergeben sich keinerlei negative prüfungsrelevante Konsequenzen.³⁾

1) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., § 152, Tz 67

2) gleicher Ansicht: Döllerer, G., in seinem Korreferat zum Referat von Vogel, H., mit dem Thema: Zur Bildung von Rückstellungen im Steuerrecht, in: Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1977/1978, hrsg. vom Institut für Steuerrecht der Rechtsanwaltschaft e.V., Bochum, Herne/Berlin 1977, S. 272

3) vielfach wird ohnehin eine Trennung des Sonderpostens in Rücklagen und Rückstellungen gefordert, vgl. Eifler, G., Grundsätze...a.a.O., S. 35

31532 Abgrenzung gegenüber den Wertberichtigungen

Passive Wertberichtigungen¹⁾ sind weder Eigen- noch Fremdkapital, sondern Korrekturposten zu bestimmten Vermögensgegenständen der Aktivseite der Bilanz. "Bei der Bilanzierung der Wirtschaftsgüter ist es möglich, daß diese auf der Aktivseite mit einem Wert angesetzt werden, der über ihren zulässigen Bilanzansätzen liegt."²⁾ Dieser zu hohe Wertansatz einzelner Aktiven wird durch den Ansatz des passiven Gegenpostens "Wertberichtigung" wieder korrigiert und so dem zulässigen Bilanzansatz angepaßt.

"Erst beide Posten zusammen ergeben den Wert, mit dem der Aktivposten in der Bilanz ausgewiesen wird."³⁾

Da die Bildung von Wertberichtigungsposten gleichermaßen wie die Bildung von Rückstellungen erfolgswirksam erfolgt, bedeutet eine unscharfe Abgrenzung im Rahmen der Jahresabschlußprüfung keine Beeinträchtigung des richtigen Gewinnausweises. Fehleinschätzungen des Abschlußprüfers können hier demzufolge nicht zu einer unrechtmäßigen Veränderung des Ausschüttungspotentials "Bilanzgewinn" führen. Auch bleibt die vom Jahresabschluß zu erfüllende Kompetenzabgrenzungsfunktion unberührt, da die der Haupt- bzw. Generalversammlung vorbehaltene Gewinnverwendungsentscheidung nicht durch außerhalb ihrer Entscheidungsmacht liegende Bezugsgrößenvariation⁴⁾ ausgehöhlt wird.

1) vgl. § 152 Abs. 6 AktG sowie Weilenmann, P., Rückstellungen und Rücklagen,...a.a.O., S. 105 ff

2) Mittelbach, R., Handbuch der Rückstellungen...a.a.O., S. 5

3) Hermann Heuer, Kommentar zur ESt...a.a.O., § 5 Anm. 60 r (6), E 380

4) Bilanzgewinnveränderung durch die Verwaltung

Die Ertragsteuerlast als abhängige Variable des Jahresgewinns bleibt von einer mangelhaften Abgrenzung ebenso unberührt wie die gewinnunabhängigen Steuern.¹⁾ Folgefehler für andere Bilanzpositionen können sich dagegen durch einen Ausweis von Rückstellungen unter den Wertberichtigungen (und umgekehrt) in Ausnahmefällen ergeben. Wird beispielsweise eine Rückstellung als Einzelwertberichtigung zu Forderungen ausgewiesen, so dürfte die Berechnung der Pauschalwertberichtigung zu niedrig ausfallen, da zu ihrer Ermittlung von dem um die Einzelwertberichtigung verminderten Verbindlichkeitsstand ausgegangen wird.²⁾ Dies gilt allerdings nur dann, wenn die fehlerhafte Abgrenzung durch den Bilanzierenden oder den Abschlußprüfer nicht nur den Bilanzausweis als solchen betrifft, sondern aufgrund eines materiellen Eigenschaftsirrtums erfolgt, also von vorneherein z.B. eine Rückstellung irrigerweise als Wertberichtigung angesehen und dementsprechend auch als Wertberichtigung in der Bilanz ausgewiesen wird.³⁾

1) In der Vermögensteuerbilanz (Vermögensaufstellung) sind Wertberichtigungen ebenso wie Rückstellungen abzugsfähige Lasten. Zu möglichen Ausnahmen vgl. für das deutsche Steuerrecht: Rössler/Troll/Langner, Bewertungsgesetz, Vermögenssteuergesetz, Kommentar, 10. Auflage, München 1975, zu § 103 BewG, S. 1142 ff

2) vgl. Brönner, H., Die Bilanz nach Handels- und nach Steuerrecht, 8. Aufl., Stuttgart 1971, III Tz 831, S 698

3) man könnte hier von einem folgerichtigen Falschausweis sprechen.

Was den Einblick in die Vermögens- und Ertragslage anbelangt, so liegt in dem durch Abgrenzungsfehler hervorgerufenen Falschsausweis in jedem Fall eine Beeinträchtigung mindestens der Vergleichbarkeit vor. Da der Ausweis von Rückstellungen unter den Wertberichtigungen formal aber nicht unter das Verbot des § 152 Abs. 8 AktG fällt, kommt es auch für die Beurteilung der Nichtigkeit des Jahresabschlusses darauf an, ob eine wesentliche Beeinträchtigung der Klarheit und Übersichtlichkeit gegeben ist. Ist diese Frage zu bejahen, liegt wohl eine Verletzung der "fairness of accounting presentation"¹⁾ und demzufolge auch die Nichtigkeit des Jahresabschlusses vor.²⁾ Die gleiche Beurteilung wird für den Geltungsbereich des schweizerischen Obligationenrechts zu treffen sein, wiederum mit der Abweichung, daß anstelle der Nichtigkeit die Gefahr der Anfechtung anzunehmen ist.³⁾

31533 Abgrenzung gegenüber den Verbindlichkeiten

"Als Verbindlichkeiten bezeichnet man juristisch durchsetzbare Verpflichtungen eines Unternehmens, die eindeutig quantifizierbar sind und eine wirtschaftliche Belastung für das Unternehmen darstellen."⁴⁾

1) vgl. Lück, W., Materiality...a.a.O., S. 67

2) vgl. § 256 Abs. 4 AktG

3) vgl. Berner Kommentar, Bd. VIII...a.a.O., N 6.76, S. 207, sowie zur Darstellung der Vermögenslage allgemein, ebenda, N 202 ff zu Art. 957 OR, S. 388 ff

4) Eifler, G., Grundsätze...a.a.O., S. 37; im einzelnen vergleiche aber Hüttemann, U., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Verbindlichkeiten, Schriften der Schmalenbach-Gesellschaft, Bd. 2, 2. Aufl., Düsseldorf 1976, S. 6 ff

Wichtigstes Unterscheidungsmerkmal zu den Rückstellungen ist die Sicherheit in der betragsmässigen Ermittlung, die durch ein bestehendes Schuldverhältnis gewährleistet ist.¹⁾

Die Überprüfung der Folgen einer fehlerhaften Abgrenzung gegenüber den Rückstellungen anhand der von mir verwendeten prüfungsrelevanten Kriterien²⁾ zeigt, daß Konsequenzen lediglich hinsichtlich eines "sicheren Einblicks" sowie der "Nichtigkeit bzw. Anfechtbarkeit des Jahresabschlusses" zu erwarten sind.³⁾

Formalrechtlich führt nach dem reinen Gesetzeswortlaut des deutschen Aktiengesetzes der Ausweis von Rückstellungen als Verbindlichkeiten oder umgekehrt stets zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses.⁴⁾ Nach herrschender Auffassung in der aktienrechtlichen Kommentierung soll die Nichtigkeitsfolge jedoch nur bei einer wesentlichen Beeinträchtigung des sicheren Einblicks in die Vermögens- und Ertragslage eintreten.⁵⁾ Darüberhinausgehend hat nach der Rechtssprechung des BFH, der, wie ich an anderer Stelle dargelegt habe,⁶⁾ im Zweifel auch mit handelsrechtlicher Wirkung entscheidet, die Frage,

1) vgl. für viele andere, Müller-Liebermann, F., Die Bilanzierung ...a.a.O., S. 15 f

2) vgl. Pkte. 3152 und 3153

3) das Wort "lediglich" bezieht sich hier nur auf die Anzahl der Kriterien, nicht auf deren Bedeutung im einzelnen

4) § 152 Abs. 8 AktG in Verbindung mit § 256, Abs. 4 AktG

5) vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., § 256 Tz 55 ff

6) vgl. Pkt. 3143

ob ein Posten in der Bilanz als Rückstellung oder als Verbindlichkeit ausgewiesen wird, weder eine handelsrechtliche noch eine steuerrechtliche Bedeutung; die Bezeichnung der Bilanzposten kann danach jederzeit geändert werden.¹⁾ Da für die Jahresabschlußprüfung jedoch vordringlich die aktienrechtlichen Vorschriften von Bedeutung sind, sollte meines Erachtens dennoch nach Möglichkeit eine klare Abgrenzung der Rückstellungen von den Verbindlichkeiten erfolgen.

31534 Abgrenzung gegenüber den passiven Rechnungsabgrenzungsposten

"...Rechnungsabgrenzungsposten dienen der periodengerechten Verteilung von Vermögenswertänderungen."²⁾ Sie können dabei "...sowohl antizipierte Ausgaben als auch transitorische Einnahmen enthalten".³⁾ Als antizipative Passiva erfassen sie solche in der Rechnungsperiode entstandene Aufwendungen, die erst in späteren Abrechnungsperioden zu Ausgaben führen. Da diese Ausgaben außerdem in ihrer Höhe und Fälligkeit am Abschlußstichtag bereits hinreichend konkretisiert sind, handelt es sich um nichts anderes als "Verbindlichkeiten".⁴⁾

1) vgl. BFH-Urteil vom 24.08.1956, BStBl III, 1956, S. 323

2) Frantz, U., Bilanzen...a.a.O.,
S. 140

3) Müller-Liebermann, P., Die Bilanzierung...a.a.O., S. 22

4) Zur Kritik an dieser Auffassung, die sich auf die Begründung von Kropff im Regierungsentwurf eines Aktiengesetzes und eines Einführungsgesetzes zum AktG, 1960, zu § 152 Abs. 9 (S. 237) stützt, vgl. Großkommentar zum AktG von Brönner, A., et al., 3. neu bearbeitete Auflage, Berlin 1970, Bd. 2, § 152, Anm. 87, S. 248

Folgerichtig dürfen daher die antizipativen Posten im Geltungsbereich des deutschen Aktiengesetzes auch nicht als Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesen werden, sondern sind unter den sonstigen "Verbindlichkeiten" zu erfassen.¹⁾ Daraus ergibt sich, daß eine fehlerhafte Abgrenzung von antizipativen Posten gegenüber Rückstellungen in ihrer prüfungsrelevanten Einschätzung ebenso zu beurteilen ist, wie eine ungenaue Abgrenzung zwischen Verbindlichkeiten und Rückstellungen.

Als transitorische Passiva erfassen die Rechnungsabgrenzungsposten Einnahmen vor dem Abschlußstichtag, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.²⁾ "Da bei den Rückstellungen die laufenden Aufwendungen an den zukünftigen Ausgaben geschätzt werden, bestehen zwischen transitorischen Passiven und Rückstellungen keine Berührungspunkte."³⁾

1) vgl. § 152 Abs. 9 AktG

2) zur Unterscheidung zwischen den aktienrechtlich zulässigen transitorischen Posten im "engeren Sinn" und den unzulässigen transitorischen Posten "im weiteren Sinn", vgl. Kommentar zum AktG, Geßler-Hefermehl-Eckardt-Kropff, Aktiengesetz... a.a.O., zu § 152, S. 171 ff

3) Müller-Liebermann, P., Die Bilanzierung...a.a.O., S. 22

Es wäre daher ungerechtfertigt, beide Positionen als gleichartig zu bezeichnen¹⁾ und eine entsprechende Abgrenzung zu unterlassen. Zwar fällt ein nicht gesetzmäßiger Ausweis von Rückstellungen unter den Rechnungsabgrenzungsposten (und umgekehrt) formal nicht unter das Verbot des § 152 Abs. 8 AktG, der Abschlußprüfer riskiert aber bei Nichtkorrektur dennoch eine Nichtigkeit des Jahresabschlusses gemäß § 256 Abs. 4 AktG, sofern eine wesentliche Beeinträchtigung der Klarheit und Übersichtlichkeit vorliegt. Da Rückstellungen aber erfolgsmäßig immer zu einem vor dem Bilanzstichtag liegenden Zeitraum gehören, während der entsprechende Zahlungsvorgang erst nach dem Bilanzstichtag zu erwarten ist, und diese Verhältnisse bei den transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten gerade umgekehrt liegen, führt eine Abgrenzungsvernachlässigung im Jahresabschluß, sofern eine gewisse betragsmäßige Bagatellgrenze überschritten ist, bei den Jahresabschlußadressaten zu einer Fehleinschätzung hinsichtlich des Umfangs eindeutig quantifizierter zukünftiger Leistungsverpflichtung sowie Ertragsabgrenzung. Die Nichtigkeit des Jahresabschlusses bzw. dessen Anfechtbarkeit ist dann die zwingende Folge der Einblicksbeeinträchtigung. Die übrigen prüfungsrelevanten Kriterien — Kompetenzabgrenzung, Gewinnausschüttung, Steuerbelastung, Folgefehler — sind dagegen bei mangelhafter Abgrenzung mit folgender Ausweisverletzung kaum angesprochen, da die Rechnungsabgrenzungsposten wie die

1) vgl. z.B. Förster, W., Rücklagen, Rückstellungen, Abgrenzungsposten und Wertberichtigungen im allgemeinen Handelsrecht und im Ertragsteuerrecht unter dem Einfluß des Aktiengesetzes 1965, Diss., Mainz 1968, S. 14

Rückstellungen immer erfolgswirksam sind¹⁾ und ihre Bildung und Auflösung allein der Verwaltung obliegt.

1) vgl. Großkommentar zum Aktiengesetz, Brönner, H.,
et al.,...a.a.O., § 152 Anm. 86, S. 246

32 Prüfzielsystemadäquate Rückstellungsprüfung

Wie an anderer Stelle dargelegt worden ist¹⁾, besteht das eigentliche, prüfungsrelevante Oberziel der Jahresabschlußprüfung in der "Sicherstellung der Normentsprechung" des Jahresabschlusses. Da dieses Ziel den zentralen Angelpunkt in dem von uns entworfenen Zielsystem der Jahresabschlußprüfung darstellt, die zahlreichen Imperative niedrigerer und höherer Ordnung dementsprechend von diesem abzuleiten sind bzw. darauf aufbauen, kann die Frage, ob eine Rückstellungsprüfung prüfzielsystemadäquat ist, auf die einfache Fragestellung nach einem positiven Beitrag zum Ziel "Sicherstellung der Normentsprechung" zurückgeführt werden. Die logische Struktur des Zielsystems bedingt nämlich Widerspruchsfreiheit der Ziele zueinander sowie ein klares Subordinationsverhältnis untergeordneter Ziele zu einem Oberziel.²⁾ Unter einer "prüfzielsystemadäquaten Rückstellungsprüfung" soll daher die Gesamtheit aller Prüfungsaktivitäten verstanden werden, die

- sich auf Rückstellungen beziehen,
- im Rahmen der externen Jahresabschlußprüfung ablaufen,
- vor allem aber in irgendeiner Weise dem Oberziel "Sicherstellung der Normentsprechung" dienen.

1) vgl. Pkt. 128

2) vgl. im einzelnen Pkt. 126

Diese extensive Auslegung halte ich im Hinblick auf die Zielrichtung dieser Arbeit für gerechtfertigt. Zwar ergäbe sich bei einer im Rahmen der Prüfzielerforschung gewählten prüfungstheoretischen Vorgehensweise im Sinne eines klassisch-rationalistischen reinen Wissenschaftskonzepts schon methodologisch die Notwendigkeit einer exakten Zielabstimmung einzelner (Sub-) Elemente des Zielsystems, was ansich eine Zielgewichtung sowie die Bestimmung einer Zielrangfolge bedingt.¹⁾ Da hier aber eben eine erfahrungswissenschaftliche Forschungskonzeption, wie sie etwa von Fischer-Winkelmann verfolgt wird²⁾, zugrundegelegt werden soll, geht es nicht so sehr um die empirisch ohnehin nicht nachprüfbare exakte Bestimmung des Verhältnisses einzelner (Meta-)Prüfziele zueinander (explikative Zielsetzungstheorie), sondern mehr um praktikable Problemlösungen, für die bereits das Bestehen denkbar empirisch nachprüfbarer Mittel-Zweck-Beziehungen zwischen Sub-Zielen und unserem Oberziel genügt.³⁾ Prüfzielsystemadäquanz ist demzufolge gegeben, wenn einzelne "subzielorientierte" Prüfungshandlungen eine positive, empirisch nachprüfbare Partialwirkung in Richtung "Sicherstellung der Normentsprechung" entfalten, ohne daß deren Wirkung deshalb genau meßbar sein muß.

1) vgl. Loitlsberger, E., Treuhand- und Revisionswesen...a.a.O., S. 18, 106 f

2) vgl. Fischer-Winkelmann, W.F., Entscheidungsorientierte Prüfungslehre, Berlin 1975, S. 42 ff, (Zitierweise: Entscheidungsorientierte Prüfungslehre...)

3) Man könnte hier auch von Vermutungen über die Zielwirksamkeit sprechen, deren empirische Nachprüfbarkeit denkbar ist

Bestimmte Aussagen zu Prüfaktivitäten können in diesem Sinn auch als echte prüfungstheoretische Aussagen angesehen werden, da sie "...empirisch nachprüfbare Erkenntnisse invarianter Strukturen (Gesetzmäßigkeiten) im Prüfungswesen... (bieten), ...die explikativ, prognostisch prüfungstechnologisch und - in technischer Umsetzung - in der Prüfungspraxis verwendbar sind."¹⁾ Die Tatsache, daß die empirische Nachprüfung der praktischen Bedeutung der einzelnen Prüfziele und der daraus abgeleiteten normativen Verhaltensvorschriften und Prüfungsgrundsätze wegen des "...gegenwärtig noch desolaten Zustandes der empirischen Erforschung des Prüfungsgeschehens..."²⁾ noch nicht erfolgt ist, berechtigt im übrigen nicht, die Herleitung von Zielen der Prüfung, z.B. aus Gesetzestexten als "höchst fragwürdiges Verfahren"³⁾ zu bezeichnen und die in ihrer Extension nur schwer bestimmbarsten unbestimmten Zielbegriffe als "pseudonormative Leerformeln"⁴⁾ abzutun.⁵⁾

1) Fischer-Winkelmann, W.F., Auf dem Weg...a.a.O., S. 528

2) Bähr, G. und Fischer-Winkelmann, W.F., Grundsätze ordnungsmäßiger aktienrechtlicher Jahresabschlußprüfung, in: Wirtschaftsprüfung, Allgemeine Prüfungslehre, München 1974, S. 238, (Zitierweise: Grundsätze ordnungsmäßiger ...)

3) So Fischer-Winkelmann, W.F., Prolegomena zur...a.a.O., S. 192 und S. 199

4) So Fischer-Winkelmann, W.F., Der gegenwärtige Stand...a.a.O., S. 20 und Fischer-Winkelmann, W.F., Entscheidungsorientierte Prüfungslehre...a.a.O., S. 310

5) Auch übersieht Fischer-Winkelmann, daß die deontische Logik, auf die er selbst verweist, (vgl. Fußnote 4) insbesondere im Bereich der Rechtslogik verwendet wird, vgl. Weinberger, O., Rechtslogik 1970; Cornides, Th., Ordinale Deontik, 1974

Operabilität von Zielen und entsprechenden Verhaltensnormen ist nicht davon abhängig, ob die empirische Überprüfung bereits stattgefunden hat und auch nicht davon, ob der Prüfer jederzeit zweifelsfrei anhand der aufgestellten Entscheidungsregeln zwischen erlaubten und verbotenen Handlungsweisen wählen kann.¹⁾ Die vorerwähnte gegenteilige "...Argumentation übersieht, daß Normen - gleichgültig ob sie ein Verhalten fordern oder verbieten - niemals jeden denkbaren Tatbestand erfassen können"²⁾ und mindestens so allgemein gehalten sein müssen, daß eine Subsumtion möglich ist, "...bei welcher zwei Z u o r d n u n g e n vorzunehmen sind, nämlich jene von Sachverhalt und Tatbestand, sowie jene von Norm-Rechtsfolge und konkreter Rechtsfolge."³⁾ Die zu diesem Problemkreis gegenteilige Auffassung von Fischer-Winkelmann ist daher meines Erachtens nicht repräsentativ für die erfahrungswissenschaftlich geprägte Forschungskonzeption und verbietet damit nicht, sie als dieser Arbeit zugrundeliegend anzusehen.

1) vgl. Bähr, C., Fischer-Winkelmann, W.F., Grundsätze ordnungsmäßiger ...a.a.O., S. 236

2) Rückle, D., Interessenausgleich und wirtschaftliche Aufgabenteilung bei der Entwicklung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, in: ZfB 1975, S. 535, (Zitierweise: Interessenausgleich...)

3) Rückle, D., Interessenausgleich...a.a.O., S. 536

321 "Aspekte" zielorientierter Rückstellungs- prüfung

Die externe Jahresabschlußprüfung wurde in dieser Arbeit als ein umfaßender Informationsverarbeitungsprozeß von Abschlußprüfern definiert, bei dem wirtschaftliche, jahresabschlußrelevante Sachverhalte mit spezifischen Sollobjekten verglichen werden, die Abweichungsrelevanz beurteilt und eine Korrekturanregung gegeben wird.¹⁾ Die in dieser Definition enthaltenen charakteristischen Merkmale einer Jahresabschlußprüfung implizieren verschiedene Aspekte, die für eine Analyse der Jahresabschlußprüfung differente Betrachtungsebenen erschließen:

Merkmale der Jahresabschlußprüfung	Aspekte	Betrachtungsebenen
Informationsverarbeitungsprozeß	funktionseller und zeitlicher Aspekt	Prozeßbetrachtung
Abschlußprüfer	personaler Aspekt	Verhaltesorientierte Betrachtung
jahresabschlußrelevante Sachverhalte spezifische Sollobjekte	sachlicher Aspekt	Entscheidungsfeldbetrachtung
Vergleichshandlung	instrumentaler Aspekt	Technologiebetrachtung

Abb. III/2: Aspekte und Betrachtungsebenen der Jahresabschlußprüfung

1) vgl. Pkt. 1124

Im Rahmen einer umfassenden und erfahrungswissenschaftlich orientierten Analyse externer Jahresabschlußprüfung wären diese einzelnen Aspekte in einem "integrierten" Ansatz zu erfassen¹⁾; der Vorwurf einer "eindimensionalen Aspektlehre" könnte damit überwunden werden.²⁾ Dies ginge aber über die Zielsetzung dieser Arbeit weit hinaus. Es soll hier keine Prüfungstheorie entwickelt werden, auch keine "...die soziale Gesamtinterdependenz berücksichtigende Theorie des faktischen Verhaltens im sozio-ökonomischen Bereich 'Prüfungswesen'".³⁾ Es soll vielmehr ein Beitrag zur zielorientierten Jahresabschlußprüfung und speziell der Rückstellungsprüfung geliefert werden, der explizit⁴⁾ praktisch-normative⁵⁾ Vorstellungen zu einer sinnvollen, weil realisierbaren Prüfungsdurchführung enthält und ganz bewußt die Prämisse "rationalen Verhaltens" der Abschlußprüfung in seiner praktisch-normativen Version⁶⁾ unterstellt, da "...die vielfältigen Asymetrien und Konflikte der sozialen Interaktion im Prüfungswesen..."⁷⁾ hier nicht untersucht werden sollen.

1) vgl. zu einem solch integrierten Ansatz analog: Rühli, E., Ein Ansatz zu einem integrierten, kooperativen Führungskonzept, in: Kirsch, W., Unternehmensführung und Organisation, Wiesbaden 1972, S. 75 ff

2) vgl. Pkt. 0 dieser Arbeit

3) Fischer-Winkelmann, W.F., Entscheidungsorientierte Prüfungslehre...a.a.O., S. 358

4) Zur Bedeutung des Wortes "explizit" in diesem Zusammenhang vgl. Fischer-Winkelmann, W.F., Entscheidungsorientierte Prüfungslehre...a.a.O., S. 65

5) vgl. Gutenberg, E., Zur Frage des Normativen in den Sozialwissenschaften, in: Albert, H., und Karrenberg, F., (Hrsg.): Sozialwissenschaft und Gesellschaftsgestaltung, Festschrift für Weisser, G., Berlin 1963, S. 121 bis 129

6) Zu den verschiedenen Versionen "rationalen Verhaltens" vgl. Fischer-Winkelmann, W.F., Entscheidungsorientierte Prüfungslehre...a.a.O., S. 54 ff

7) ebenda, S. 358

Gerade deshalb aber sind meine Ausführungen zum personellen Aspekt der Jahresabschlußprüfung auch als gewisse Relativierung der praktisch-normativen Aussagen im Rahmen der Prozeß-, Entscheidungs- und Technologie-Betrachtung anzusehen. Die Vereinbarkeit eines praktisch-normativen Aussagesystems zur Jahresabschluß-/Rückstellungsprüfung mit dem Anspruch nach einer erfahrungswissenschaftlichen Konzeption dürfte auf diese Weise möglich sein, zumal die Aussagen auch als "ungeprüfte Hypothesen" angesehen werden können, für die eine Evidenz erst noch herzustellen ist, und die außerdem "...als Grundlage für notwendige, neue empirische Beobachtungen"¹⁾ dienen.

Nach diesen Überlegungen zur Kompatibilität eines erfahrungswissenschaftlichen Anspruches mit praktisch-normativen Aussagen²⁾ ist weiter auf das Verhältnis zwischen "Jahresabschlußprüfung" und "Rückstellungsprüfung" in Bezug auf die verschiedenen Betrachtungsebenen einzugehen. Im Rahmen einer Jahresabschlußprüfung ist die Überprüfung sämtlicher für den Jahresabschluß relevanter Fakten in einem simultanen Vorgang kaum möglich.

1) Lipsey, R.G., Einführung in die positive Ökonomie, Köln 1971, S. 33

2) vgl. zur Kompatibilität von Theorien völlig verschiedener Herkunft, Popper, K.R., Die Normalwissenschaft und ihre Gefahren, in: Lakatos, I., und Musgrave, A., (Hrsg.): Kritik und Erkenntnisfortschritt, Braunschweig 1974, S. 56; und Lakatos, I.: Falsifikation und die Methodologie wissenschaftlicher Forschungsprogramme, in: Lakatos, I. und Musgrave, A., (Hrsg.): Kritik und Erkenntnisforschung, Braunschweig 1974, S. 90 ff

Dies ergibt sich aus der Vielzahl der vorhandenen Ist-Objekte einerseits sowie der komplizierten Beurteilungsstruktur einer Jahresabschlußprüfung andererseits. Berücksichtigt man nämlich, daß die einzelnen "...Ist-Objekte häufig nicht isoliert voneinander beurteilt werden können, sondern wechselseitig verflochten sind, so wird deutlich, daß die einzelnen Beurteilungsketten in ihrer Gesamtheit ein feinverästeltes Netz von Beziehungszusammenhängen bilden..."¹⁾. Diese durch die Gesamtheit interdependenter Ist-Objekte bedingte Komplexität der Beurteilungsaufgabe "Jahresabschlußprüfung" erfordert daher in der Regel eine zweckentsprechende Aufgliederung und Gruppierung des Gesamtkomplexes "Jahresabschluß" in einzelne Teilkomplexe. Eine solche Aufteilung des gesamten Prüfungsstoffes in Teilbereiche führt zu einer Reduzierung bzw. Zerlegung der Komplexität der Prüfungsaufgabe, da nunmehr der Abschlußprüfer einzelnen weniger umfangreichen und damit übersichtlicheren Teilobjekten eines gegliederten Gesamt-Prüfobjektes gegenübersteht. Rückstellungen können nun - nach Wahl des Prüfers - ein solches Teil-Prüfobjekt des Jahresabschlusses darstellen. Die hierauf gerichteten Prüfkaktivitäten stellen dementsprechend auch nur einen Teilprozeß der Jahresabschlußprüfung dar.

Aus dieser Charakterisierung der Rückstellungsprüfung als Teil der Gesamt-Jahresabschlußprüfung ergibt sich, daß die unter funktionellem, personellem, sachlichem und instrumentalem Aspekt gewonnenen Aussagen zur Formalstruktur der Jahresabschlußprüfung als Ganzes, gleichermaßen für den

1) Sperl, A., Prüfungsplanung ...a.a.O., S. 29

Teilbereich der Rückstellungsprüfung gelten, da

1. die Rückstellungsprüfung ebenfalls einen "Informationsverarbeitungsprozeß" darstellt (einschließlich Beurteilung der Abweichungsrelevanz und Korrekturanregung),
2. dieser Prozeß ebenfalls von Abschlußprüfern durchgeführt wird,
3. ebenfalls jahresabschlußrelevante (Rückstellungs-) Sachverhalte ermittelt und (rückstellungs-) spezifische Sollobjekte gewonnen werden müssen, und
4. ebenfalls die Urteilsgewinnung über eine Vergleichshandlung herbeigeführt wird.

In materieller Hinsicht ergeben sich dagegen Unterschiede und Besonderheiten, die vor allem bedingt sind durch

- | | |
|--|--|
| - den Partialcharakter, | (was für Teile gilt, muß nicht für das Ganze gelten) |
| - den höheren Konkretisierungsgrad, | (konkreteres Prüfungsobjekt) |
| - die besondere Spezies "Rückstellungen" | (prüfungsobjektbedingte Eigenheiten). |

Mit der materiellen Seite der Rückstellungsprüfung befassen sich insbesondere die Punkte 322 ff dieser Arbeit; Fragen zur Formalstruktur werden anschließend behandelt.

3211 Die Formalstruktur unter funktionellem Aspekt

Die externe Jahresabschlußprüfung stellt funktionell betrachtet einen umfassenden "Informationsverarbeitungsprozeß" dar. Da es sich hierbei aus der Sicht des Abschlußprüfers um nichts anderes als einen "Problemlösungs- oder Entscheidungsprozeß" handelt, kann die Jahresabschlußprüfung in ihrem Prozeßablauf anhand eines gedanklichen Phasenmodells¹⁾ des Entscheidungsprozesses dargestellt werden, in dem der Vorgang des "Entscheidens" des Abschlußprüfers als ein Prozeß der bewußten Informationssammlung, -verarbeitung und -weiterleitung beschrieben wird:

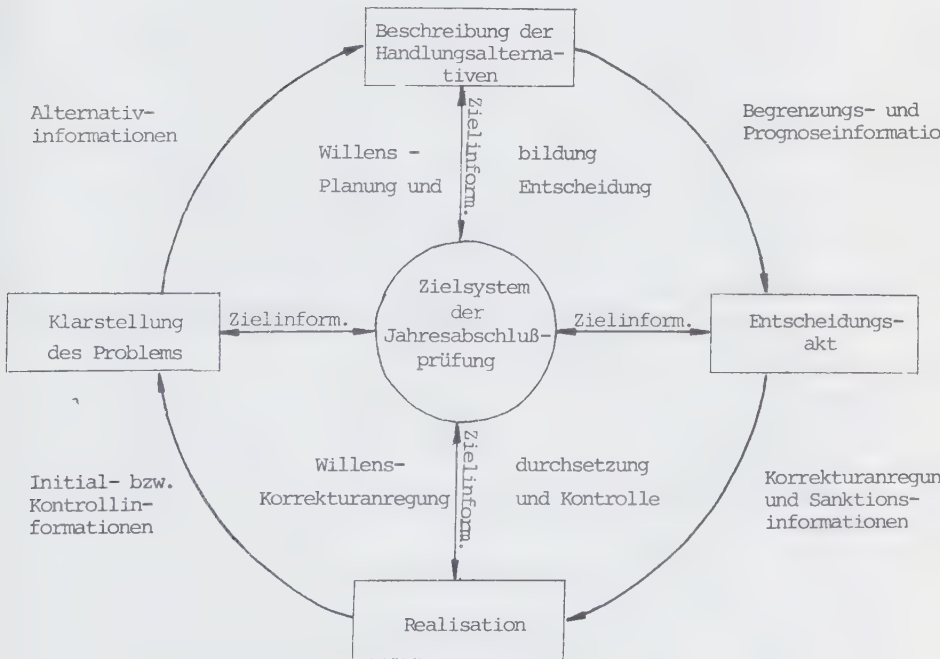


Abb. III/3: Informationsarten im Prüfungsprozeß als "Entscheidungsprozeß"

1) Das hier verwendete Phasenmodell lehnt sich an das Modell der "Informationsarten im Entscheidungsprozeß" von Meffert an, vgl. Meffert, R., Betriebswirtschaftliche Kosteninformationen ... a.a.O.

Vereinfacht läßt sich der prüferische Entscheidungsprozeß anhand von Abb. III/3 schematisch wie folgt interpretieren:

Die Initialinformationen geben dem Prüfer die Erkenntnis oder lassen ihn vermuten, daß die jahresabschlußrelevanten Sachverhalte in ihrer bilanzmässigen Darstellung möglicherweise nicht normentsprechend sind. Durch Sachverhaltserforschung und Ermittlung der spezifischen Soll-Objekte soll das Entscheidungsproblem, wie die Normentsprechung erreicht werden kann, in einer an diese Anregungsphase sich anschließenden Suchphase gelöst werden. Hierbei werden Alternativ- und Prognoseinformationen gewonnen, die die Konsequenzen möglicher Handlungsalternativen des Prüfers beschreiben. Begrenzungsinformationen, die als Daten das Entscheidungsfeld des Prüfers determinieren, sind dabei zu berücksichtigen. In einer die Willensbildung abschließenden Auswahl- oder Optimierungsphase wird die dem Prüfer zieladäquat erscheinende Entscheidung gefällt. Diese führt zu einer Korrekturanregungsinformation an die hinsichtlich des Jahresabschlusses entscheidungsbefugten Personen.

Je nach deren Reaktion ergeben sich positive oder negative feed-back- oder Kontrollinformationen für den Prüfer. Bei Nichtbeachtung seiner Korrekturanregung erfolgen möglicherweise Sanktionsinformationen durch den Prüfer, z.B. in Form einer entsprechenden Berichterstattung oder Einschränkung des Testats. Der gesamte Entscheidungsprozeß des Abschlußprüfers wird dabei in jeder Phase durch die Zielinformationen geprägt, die von "seinem" Zielsystem der Jahresabschlußprüfung ausgehen. Im Verlaufe der Verwirklichung des Entscheidungsprozesses kommt es möglicherweise auch zu umgekehrten Zielinformationen aufgrund eines höheren Erkenntnisstandes, die auf das "individuelle" Zielsystem des Prüfers einwirken.

Abstrahiert man nun von den einen praktischen Entscheidungsprozeß bestimmenden Informationsarten, so werden die konstitutiven Prozeßelemente einer Jahresabschlußprüfung als die Phasen eines modifizierten Entscheidungsprozesses sichtbar:¹⁾

Jahresabschlußprüfung (Rückstellungsprüfung)		
Elemente des Gesamtprozesses Jahresabschluß- prüfung	Willensbildung	Willensdurchsetzung
	Prüfungsplanung	Prüfungsrealisation
	Prüfungsentscheidung	Prüfungskontrolle

Abb. III/4 : Prozeßelemente der Jahresabschlußprüfung

1) Die Modifizierung ergibt sich aus dem Bezug auf die Prüfung

In der Prüfungs-Wirklichkeit lassen sich diese Phasen natürlich nicht genau gegeneinander abgrenzen. Zur Untersuchung der Jahresabschlußprüfung/Rückstellungsprüfung unter dem funktio-nellen Aspekt, was hier gleichbedeutend mit einer Prozeßanalyse sein soll, ist dieses gedank-liche analytische Modell dennoch brauchbar, da es einen Orientierungsrahmen abgibt.

3212 Die Formalstruktur unter personalem Aspekt

Die Jahresabschlußprüfung/Rückstellungsprüfung stellt einen von natürlichen, betriebsfremden und prozeßunabhängigen Personen¹⁾ durchzuführenden Prüfungsprozeß dar, bei dem durch eine Vielzahl von Prüfungshandlungen²⁾ und Entscheidungen kom-plexe Prüfungsurteile³⁾ zu bilden sind, die sich sowohl auf einzelne Teilbereiche, z.B. die Position Rückstellungen, als auch auf den gesamten Jahres-abschluß beziehen können.

1) Zu den Begriffen "unternehmensfremd" und "prozeßunabhängig", vgl. von Wysocki, K., Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen... a.a.O., S. 9

2) vgl. Kicherer, H.P., Zum Begriff "Prüfungshandlungen", in: BFuP 1969, S. 585 f

3) vgl. von Wysocki, K., Grundlagen...a.a.O., S. 49 ff

Die einzelnen Prüfungshandlungen dienen dabei der Gewinnung und Verwertung der für die Urteilsbildung erforderlichen Informationen, den Prüfungsinformationen,¹⁾ — die jeweilige Urteilsbildung selbst erfordert eine Entscheidung über die Annahme oder Ablehnung der Normentsprechung. Prüfungsurteile besitzen nun — wie andere Urteile auch — eine logische Grundstruktur mit folgenden spezifischen Bestandteilen:

- dem Urteilsgegenstand = Prüfungsobjekt, auf das sich die Urteilsaussage bezieht,
- dem Urteilsprädikat, das den Zustand der Normentsprechung des Prüfungsobjektes kennzeichnet,
- der Kopula, die das Urteilsprädikat in indikativer Form mit dem Prüfungsobjekt verbindet.²⁾

"Während die logische Elementarlehre sich nur mit der Schlußweise eines Urteils befaßt und den Prozeß, der zum Entstehen eines Urteils führt, aus ihrer Betrachtung ausklammert..."³⁾, ist nun unter dem personalen Aspekt der Jahresabschlußprüfung/Rückstellungsprüfung gerade dieser Prozeß der Verknüpfung von Urteilsprädikaten mit den vorgefundenen

1) vgl. Pkt. 3211 sowie Schulte, E.B., Quantitative Methoden... a.a.O., S. 38

2) vgl. z.B. Pfänder, A., Logik, 3. Aufl. Tübingen 1963, S. 40

3) Egner, H., Betriebswirtschaftliche Prüfungslehre...a.a.O., S. 30

Zuständen der Prüfungsobjekte von Bedeutung. Ein Urteil kann nicht beziehungslos zu der urteilenden Person, dem Abschlußprüfer, gesehen werden. "Urteile als die gedankliche Abbildung von Sachverhalten existieren nur im menschlichen Bewußtsein, die in Urteilen ausgedrückte Erkenntnis ist das Ergebnis psychischer Prozesse."¹⁾ Demzufolge haben Prüfungsurteile subjektive "Aussagen" des Abschlußprüfers über den Grad der Entsprechung der ermittelten Ist-Objekte mit den zum Vergleich herangezogenen Normen zum Inhalt,²⁾ die "...keine den Prüfern etwa vorgegebene Größen sind, sondern im Wege eines kognitiven Suchprozesses gefunden werden, in dem durch Beobachtung bzw. Befragung der Umwelt Informationen beschafft und durch logische und kreative Akte, also über mentale Prozesse durch die Prüfer weiterverarbeitet werden."³⁾ Prüfungshandlungen bedingen gedankliche Operationen des Abschlußprüfers, die sich im wesentlichen auf

- die Ermittlung des Ist-Objektes
- die Gewinnung des Soll-Objektes aus bestimmten Normen
- die Transformation abstrakter Prüfungsvorschriften in konkrete Prüfungsaktivitäten
- den Urteilsakt selbst, sowie
- die Korrekturanregung oder Sanktionsmaßnahme

beziehen. Da der Abschlußprüfer kein allwissender

1) Hagest, J., Logik...a.a.O., S. 16

2) vgl. Hasenack, W., Zur Wesensproblematik der Betriebskontrolle, in: BFuP 1952, S. 339 bis S. 350

3) Fischer-Winkelmann, W.F., Entscheidungsorientierte Prüfungslehre...a.a.O., S. 144

Aktor, sondern ein Entscheidungsträger mit "...begrenzten Fähigkeiten der Informationsaufnahme und -verarbeitung..."¹⁾ ist, weicht sein Informationsverarbeitungsprozeß erheblich vom entscheidungslogischen Ideal ab.²⁾ Er formt sich im Rahmen seiner menschlich bedingten Erkenntnisgrenzen sein, d.h. ein von seiner Person abhängiges, kognitives Modell der Entscheidungssituation, auf dessen Grundlage weitere Abfolgen von Suchsequenzen zur Problemlösung "Urteilsgewinnung" erfolgen.³⁾ Psychologische Phänomene, die durch das Vorliegen gegensätzlicher Verhaltenstendenzen im Individuum Abschlußprüfer gekennzeichnet sind, die sogenannten intra-individuellen Konflikte,⁴⁾ sind dabei zu überwinden. Urteile eines Abschlußprüfers stellen aus dieser Sicht das Ergebnis von individualistischen Wahrnehmungs-, Lern- und Denkvorgängen dar, die als intra-personelle Konflikthandhabungsprozesse zur Überwindung kognitiver Dissonanzen⁵⁾ bei der Urteilsbildung begriffen werden können.

1) Rühli, E., Unternehmensführung und Unternehmenspolitik, Bd. 2, Bern und Stuttgart 1978, S. 202

2) vgl. Kirsch, W., Entscheidungsprozesse, Bd. I: Verhaltenswissenschaftliche Ansätze der Entscheidungstheorie, 1970, S. 33

3) vgl. Heinen, E., Zur Problembezogenheit von Entscheidungsmodellen, in: WiSt, Heft 1, 1972, S. 5 und ders. in: Industriebetriebslehre...a.a.O., S. 61 ff

4) Zum Konfliktbegriff, vgl. Heinen, E., Industriebetriebslehre...a.a.O., S. 548

5) vgl. Festinger, , Die Lehre von der "kognitiven" Dissonanz, in: Schramm, E., (Hrsg.), Grundlagen der Kommunikationsforschung, 3. Aufl., 1970, S. 27 ff

Abgesehen davon, daß die Informationsbasis der Jahresabschlußprüfung, das Rechnungswesen einer Unternehmung, Schwachstellen enthalten kann, die möglicherweise die Wahrnehmbarkeit¹⁾ von Informationen beeinträchtigen, hängt das Ausmaß der Wahrnehmung von Informationen über das Ist-Objekt durch den Prüfer wesentlich von der Wahrnehmungsfähigkeit und Wahrnehmungsbereitschaft dieser Person ab. Individuelle Eigenschaften des Prüfers, wie z.B. seine Persönlichkeitsstruktur, sein Fachwissen, oder persönliche Ziele, Bedürfnisse und Wertvorstellungen sind die Bestimmungsfaktoren seiner Wahrnehmungsfähigkeit und -bereitschaft. Sind beispielsweise Informationen nicht unmittelbar erreichbar, und verlangen daher "...vom Prüfer vor ihrer Wahrnehmung Tätigkeiten wie Suche bzw. Ausarbeitung...", muß der Grad an Wahrnehmungsbereitschaft größer sein, als bei unmittelbar erreichbaren Informationen."²⁾

Die Auswahl urteilsrelevanter Informationen zum Ist-Objekt stützt sich sozusagen auf ein von Prüfer zu Prüfer differentes, "...vereinfachendes personenabhängiges 'Modell' der Prüfungssituation..."³⁾, was zu unterschiedlichen, eben subjektiv gefärbten Bildern vom Zustand des Ist-Objektes führt.

1) Die "Wahrnehmbarkeit" von Informationen ist abhängig von Präzision und Verfügbarkeit der Informationen, vgl. Egner, H., Betriebswirtschaftliche Prüfungslehre...a.a.O., S. 99 f

2) ders., Betriebswirtschaftliche Prüfungslehre...a.a.O., S. 100

3) Fischer-Winkelmann, W.F., Entscheidungsorientierte...a.a.O., S. 144

Gleiches gilt nun auch für die Gewinnung der für den prüfungsspezifischen Vergleich erforderlichen Sollobjekte. Nach Fettel¹⁾ lassen sich die für die Ermittlung des Sollobjektes relevanten Normen in "im Rahmen des Prüfungsauftrages vorgegebene oder objektive" und in "nicht vorgegebene oder subjektive" Normen trennen.²⁾ Objektive Normen in diesem Sinne sind sowohl die allgemeinen Normen der Rechnungslegung, also die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung, die gesetzlichen Bilanzierungsvorschriften, die über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwendenden Urteile der Finanz- und Zivilgerichtsbarkeit, die allgemein verbindlichen Empfehlungen, Fachgutachten...der Berufskammern und Prüfungsverbände, als auch die besonderen Normen der Rechnungslegung, wie die Beschlüsse der Haupt- bzw. Generalversammlung und die jeweiligen Satzungsbestimmungen der zu prüfenden Gesellschaft.³⁾ Subjektive Normen manifestieren sich dagegen in einem individuellen Verhaltenskodex des einzelnen Prüfers. Da selbst die vorgegebenen Normen in der Mehrzahl keine eindeutigen Zuordnungsregeln

1) vgl. Fettel, J., Objektive und subjektive Maßstäbe der Beurteilung, in: Der Wirtschaftsprüfer, 2. Jhrg. 1949, Nr. 9, S. 275

2) Fischer-Winkelmann, W.F., spricht hierbei von überindividuellen und individuellen Normen, vgl. Fischer-Winkelmann W.F., Bestimmungsgrößen des Entscheidungsverhaltens bei Unternehmensprüfungen, in: ZfB 1978, S 741 ff. (Zitierweise: Bestimmungsgrößen...)

3) vgl. Kicherer, H.P., Grundsätze...a.a.O., S. 84 ff

darstellen¹⁾, die es erlauben würden, einem Abbildungsobjekt, z.B. einer speziellen Rückstellung, exakt einen einzigen Wert aus der Menge der natürlichen Zahlen zuzordnen²⁾, bedürfen auch sie einer subjektiven Auslegung oder Vervollständigung durch den Prüfer. Je relativ bedeutungsvoller nun die subjektiven Normen eines einzelnen Prüfers³⁾ sind, oder "je größer der Spielraum für die Ausgestaltung der Normen und die Normenauswahl ist, um so weiter reicht der Einfluß des Prüfers auf das Revisionsergebnis; denn das Prüfungsergebnis hängt dann zunehmend davon ab, welche Alternativen dem Prüfer als Norm zur Verfügung stehen und welche Norm er tatsächlich anwendet"⁴⁾. Das aber ist nicht zuletzt Ausdruck der individualbestimmten Einschätzung und Erfahrung eines Prüfers und führt damit zu prüferindividuellen Sollobjekten einer Jahresabschlußprüfung.

1) vgl. die Systematisierung einzelner Bilanzpositionen nach meßtheoretischen Erwägungen bei Stützel, W., Bemerkungen ...a.a.O., S. 314 ff

2) die verschiedenen Bilanzierungs-/Bewertungs- und Methodewahlrechte sind Beispiele für die Mehrdeutigkeit gesetzlicher Zuordnungsregeln = Normen.

3) dies entspricht der These der Relevanz von individuellen Normen für das menschliche Verhalten aus der Soziologie

4) Selchert, F.W., Bedeutung externer...a.a.O., S. 552

Daß die zur Ermittlung von Istobjekt(en) und Sollobjekt(en) erforderlichen Prüfungsaktivitäten im einzelnen gleichermaßen prüferindividuell erfolgen, ergibt sich einmal aus der Tatsache, daß die Prüfungshandlungen lediglich das Aktions-Komplement der Ist-Objekt- bzw. Soll-Objekt-vorstellung des jeweiligen Prüfers darstellen; via prüferische Aktionen wird realiter das Ist- bzw. Soll-Objekt gewonnen. Zum anderen ist "...bei (aktienrechtlichen) Jahresabschlußprüfungen das Handeln der Prüfer durch die relevanten überindividuellen Verhaltensnormen in großem Umfange nicht präzise festgelegt..."¹⁾, so daß verschiedene Verhaltensmöglichkeiten im individuellen Ermessen des Prüfers liegen, ohne Gefahr, gegen die überindividuellen, einschlägigen rechtlichen oder berufsständischen Normierungen²⁾ des Prüferverhaltens zu verstoßen. Das Fehlen ganz konkreter, normierter und intersubjektiv nachvollziehbarer Regeln des Prüferverhaltens zur Feststellung von Ist-Objekten und deren Zuordnung zu den im Rahmen des Prüfungsauftrages vorgegebenen meist abstrakten und daher wenig operablen Prüfungsnormen (Ermittlung der Soll-Objekte) führt dazu,

1) Fischer-Winkelmann, W.F., Bestimmungsgrößen ...a.a.O., S. 749

2) z.B. § 162 AktG oder FG 1/77, in: Ergänzung 1967...a.a.O., S. 40/9, "V. Art und Umfang der Prüfungshandlungen im allgemeinen: Der Abschlußprüfer muß Art und Umfang der Prüfungshandlungen so bemessen, daß eine sichere Beurteilung der Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung möglich ist..."

daß kein Prüfer bei einem gegebenen Sachverhalt exakt die gleichen Prüfungshandlungen vornimmt, die gleichen Entscheidungen hinsichtlich der Akzeptanz von Sachverhalts-Darstellungen und Sachverhalts-Wirklichkeit trifft, sowie die gleiche Zuordnung zu den überindividuellen = vorgegebenen Normen vornimmt, also die gleiche Beurteilung trifft.

Die Urteilsakte der Abschlußprüfer sind damit als situative, individualistische Entscheide in einem sozialen Kontext charakterisiert, die sich im wesentlichen aus den individuellen Normvorstellungen des Prüfers bezüglich des aus seiner Sicht "richtigen" Verhaltens bei der Erstellung eines Jahresabschlusses ableiten.

Die Urteilsfolgerungen "Korrekturanregung oder Sanktionsmaßnahme" hängen darüberhinaus auch von seinen individuellen Vorstellungen darüber ab, ob "...die Konsequenzen, die sein Urteil seiner Ansicht nach hat, auch auftreten sollen",¹⁾ also von seinen persönlichen subjektiven Normen bezüglich der faktischen Konsequenzen seines Urteils über die überindividuelle = objektive Normentsprechung.

Der personale Aspekt der Jahresabschlußprüfung bedeutet - wie die vorstehenden Ausführungen zeigen - eine Verhaltensorientierung des Prüfungsgeschehens. Berücksichtigt man nun, daß Jahresabschlußprüfungen vielfach als Mehrpersonenprüfungen ablaufen, so sind auch alle Probleme zu generieren, die für einen multipersonalen Problemlösungsprozeß "Jahresabschluß-/Rückstellungsprüfung" von Bedeutung sind.

1) Fischer-Winkelmann, W.F., Bestimmungsgrößen ...a.a.O., S. 754

Inter-individuelle Gesichtspunkte von kollektiven Urteilsbildungsprozessen bei Mehrpersonenprüfungen wären erforschungsbedürftig.¹⁾

Im Rahmen dieser Arbeit sollen aber die bisherigen Ausführungen zum personalen Aspekt genügen, da es Ziel dieses Abschnittes lediglich sein sollte aufzuzeigen, daß normative Aussagen zum Prüfungsgeschehen eine Relativierung durch die menschliche Komponente "Prüfer" erfahren müssen.

1) z.B. die Untersuchung inter-individueller Konfliktmöglichkeiten und deren Auswirkung auf das Verhalten der Prüfergruppe

3213 Die Formalstruktur unter sachlichem
Aspekt

Einer Untersuchung der Formalstruktur der Jahresabschluß-/Rückstellungsprüfung unter sachlichem Aspekt kann zweckmässigerweise ein entscheidungslogisches Modell zugrundegelegt werden¹⁾, da hierbei allein das prüferische Entscheidungsfeld²⁾ nicht aber der Prüfer als Entscheidungsträger interessiert. Formal enthält ein solches entscheidungslogisches Modell³⁾ als Strukturelemente die Umweltzustände U_x , die Alternativenmenge A_y , eine Ergebnisfunktion $e(U_x, A_y)$ die jedem Paar (U_x, A_y) ein Ergebnis $e_{x,y}$ zuordnet, sowie die Entscheidungsprämissen und -regeln P.

1) vgl. zur Gegenüberstellung von Entscheidungslogik und sozialwissenschaftlicher Entscheidungstheorie z.B. Edwards, W., Behavioral Decision Theory, AJP 1961, S. 473 ff

2) Zum Begriff Entscheidungsfeld vgl. u.a. Engels, W., Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre...a.a.O., S. 94; Barnard, Ch.J., The Function of the Executive, Cambridge, Mass. 1960, S. 195

3) vgl. Szyperski, N. und Winand, U., Entscheidungstheorie, Stuttgart 1974, S. 41

Die Verbindung der einzelnen Elemente ergibt folgende Modellstruktur:

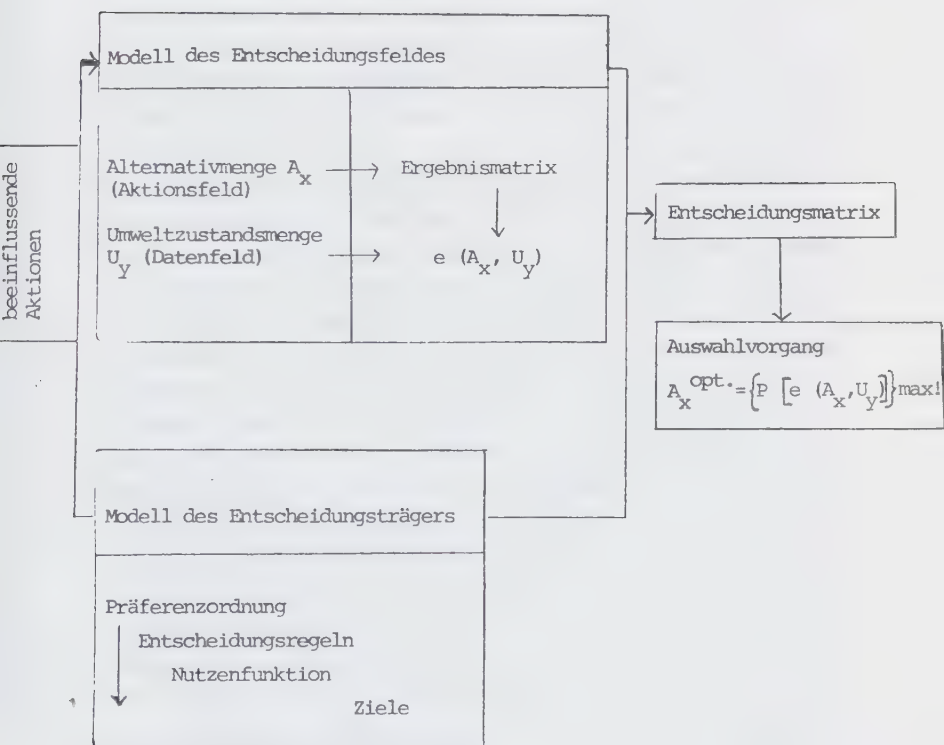


Abb. III/5 : Formaler Aufbau eines entscheidungslogischen Modells der Jahresabschlußprüfung

Das Entscheidungsfeld einer Jahresabschluß-/Rückstellungsprüfung ist zunächst insgesamt determiniert und konkretisiert durch seinen Bezug auf den ausschließlich jahresabschluß-/rückstellungsrelevanten Objektbereich. Von Interesse sind Urteilsaussagen über die spezifischen Prüfungsobjekte Jahresabschluß mit Buchführung und Geschäftsbericht¹⁾, bzw. über bestimmte Teilprüfungsobjekte des Jahresabschlusses, z.B. Rückstellungen, ihre buchhalterische Behandlung, bilanzielle und berichtsmässige Darstellung. Im Rahmen dieses speziellen Entscheidungsfeldes bilden die Gesamtheit prüferischer Gestaltungsmöglichkeiten bei der Bestimmung von Prüfaktivitäten sowie die Summe aller Ermessensspielräume jahresabschlußrelevanter Urteilsgenerierung die Alternativenmenge des Abschlußprüfers. Sämtliche Freiheitsgrade des direkt oder indirekt beeinflussbaren Teils des Entscheidungsfeldes konstituieren das Aktionsfeld, das die Gestaltungs- und Ermessensspielräume kennzeichnet.²⁾ Eine Prüfungs-Alternative liegt vor wenn allen Freiheitsgraden des Aktionsfeldes je eine Ausprägung ihres Wertebereiches zugeordnet ist.³⁾ Zum Datenfeld, dem nicht unmittelbar⁴⁾ beeinflussbaren Teil des Entscheidungsfeldes, gehören insbesondere die überindividuellen allgemeinen und speziellen Normen der Rechnungslegung⁵⁾ sowie der effektive Istzustand als Inbegriff

1) vgl. § 162 AktG bzw. Art. 728 OR

2) vgl. Heinen, E., Industriebetriebslehre...a.a.O., S. 36

3) vgl. Marettek, A., Steuerbilanz- und Unternehmenspolitik, Freiburg 1971, S. 35 ff

4) mittelbar bestehen u.U. Einwirkungsmöglichkeiten auf bestimmte Umweltdaten; z.B. können Abschlußprüfer über die Berufsorganisationen die Gesetzgebung beeinflussen (Anhörung der betroffenen Berufe im Gesetzgebungsverfahren).

5) vgl. Pkt. 3212

des von dem geprüften Unternehmen verwirklichten Sachverhalts im Zeitpunkt der Prüfung. Bei der Jahresabschluß-/Rückstellungsprüfung wird nun wie "bei jeder Prüfung... ein Zustand, der vorgefunden oder als existent angenommen wird (Istzustand) mit einem idealen Sollzustand (Vollkommenheitszustand) verglichen und daran beurteilt..."¹⁾

Zunächst ergeben sich auf die spätere Urteilsbildung einwirkende Imponderabilien aus der Komplexität des insgesamtrealisierten Ist-Zustandes und seiner ist-objektlichen Darstellung im Jahresabschluß. Die Abbildung eines realen Sachverhaltes läßt sich vielfach nicht so eindeutig vollziehen, wie dies meist unterstellt wird.²⁾ Einmal kann es den zur Ermittlung der tatsächlichen Merkmalsausprägung eines realisierten Zustandes notwendigen Informationen an Präzision³⁾ fehlen, wodurch eine Mehrdeutigkeit oder gar Unklarheit entsteht. Zum anderen besteht die Möglichkeit, daß die erforderlichen Informationen nicht mehr vorhanden oder überhaupt nicht wahrnehmungsfähig sind⁴⁾. Daraus ergibt sich eine aus der Sache heraus bedingte, von der Person des Prüfers unabhängige, mögliche Varietät in der Darstellung des Ist-Objektes.

1) Loitlsberger, E., Zur Theorie der Prüfung, in: Wirtschaftsprüfung ... a.a.O., S. 119

2) vgl. z.B. Loitlsberger, E., Zur Theorie...a.a.O., S. 121: "Weniger Schwierigkeiten bildet im allgemeinen der Istzustand..."; von Wysocki, K., widmet in: Grundlagen...a.a.O., S. 8, der Ermittlung des Ist-Objektes lediglich eine Seite;

3) vgl. Egner, H., Betriebswirtschaftliche Prüfungslehre...a.a.O., S. 99

4) wenn Unterlagen z.B. vernichtet wurden.

Dessen Ermittlung im Rahmen der Jahresabschlußprüfung ist damit nicht eindeutig determiniert; es handelt sich hierbei allerdings nicht um einen sachlich gegebenen Gestaltungs- oder Ermessensspielraum, sondern einen im Entscheidungsfeld liegenden nicht beeinflußbaren Ungewißheitsfaktor.

Echte Gestaltungs- und Ermessensspielräume ergeben sich dagegen aus der Natur der anzuwendenden überindividuellen Normen, aus denen der "ideale Sollzustand", also das in jeder Hinsicht der geltenden Rechtsordnung entsprechende Soll-Objekt abzuleiten ist. Unter dem sachlichen Aspekt geht es hierbei wiederum nicht um die aus einem unterschiedlichen Prüferverhalten zu erklärende mögliche Differenzierung eines Sollobjektes. Zwar erfordert die Ermittlung des fiktiven "Vollkommenheitszustandes" in den meisten Fällen dessen geistige Erarbeitung durch die Person des Prüfers, da die Sollobjekte allgemein nicht sinnfällig anzutreffen sind;¹⁾ der Abschlußprüfer ist sozusagen ein unabdingbarer Prozeßfaktor. Die Notwendigkeit der prüferischen Verarbeitung, Interpretation und Ableitung ergibt sich aber zwingend aus dem Charakter der Normen selbst. Wären nämlich die existenten Bilanzierungs- und Prüfungsnormen eindeutig und von so hohem Detaillierungsgrad, daß ein unmittelbarer Soll-Ist-Vergleich möglich wäre, bedürfte es einer zwischengeschalteten Prüferinterpretation nicht mehr;

1) vgl. Loitlsberger, E., Zur Theorie ...a.a.O., S. 120;

das Prüfungsgeschehen wäre durch eine vollständige "methodologische Objektivierung"¹⁾ auf reine Erfassungs- und Vergleichshandlungen ohne besondere gedankliche Prozesse reduziert. Wegen der Komplexität des Prüfungsobjektes "Jahresabschluß" bzw. auch der "Rückstellungen" ist eine solchermaßen "vollständige methodologische Objektivierung" jedoch völlig undenkbar und in der bestehenden Prüfungswirklichkeit auch nicht anzutreffen.²⁾

Als prüfungsrelevante, überindividuelle Normen wurden weiter oben³⁾ insbesondere die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung, die gesetzlichen Bilanzierungsvorschriften, die Urteile der Zivil- und Finanzgerichtsbarkeit, die berufsständischen Empfehlungen... sowie die Hauptversammlungs- bzw. Generalversammlungsbeschlüsse und Satzungsbestimmungen genannt.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung sowie die berufsständischen Empfehlungen... enthalten nun "...für bestimmte Prüfungsprobleme keine unmittelbar verwendbaren prozeßbestimmenden Normen".⁴⁾ Es handelt sich, wie jedermann ohne weitere Erläuterung einsichtig sein wird, nur um allgemeine Rahmenbedingungen, die in jedem Fall der Konkretisierung bedürfen.

1) vgl. Hövermann, K., Zur Frage der Objektivierung von Prüfaktivitäten im Rahmen aktienrechtlicher Jahresabschlußprüfungen, Diss., Köln 1976, S. 19 ff (Zitierweise: Zur Frage der Objektivierung...)

2) gleicher Ansicht Hövermann, vgl. Hövermann, K., Zur Frage der Objektivierung...a.a.O., S. 195

3) vgl. Pkt. 3212

4) Hövermann, K., Zur Frage der Objektivierung...a.a.O., S. 50

Aber auch die expliziten, gesetzlichen Bilanzierungs- und Prüfungsvorschriften sind keine direkt umsetzbaren und operablen Normen zur Soll-Objektbestimmung. Z.B. kann generell zur Bildung von Rückstellungen bemerkt werden, "...daß sich Ermessensspielräume aus dem Wesensmerkmal der Ungewißheit für Rückstellungen ergeben."¹⁾ Eine aussagefähige rechtliche Normierung des Tatbestands der "Ungewißheit" fehlt; die Beurteilung hat anhand der ebenfalls auslegungsbedürftigen "sorgfältigen kaufmännischen Beurteilung"²⁾ zu erfolgen. Bei den gesetzlich vorgesehenen Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten³⁾ dagegen handelt es sich zwar nach allgemeiner Auffassung nicht um Ermessensspielräume.⁴⁾ Dies kann meines Erachtens aber nur in den Fällen bestimmt behauptet werden, in denen die Ausübung des Wahlrechtes in einer konkreten Weise nicht gleichzeitig einen Verstoß gegen die Generalnorm eines sicheren Einblicks darstellt;⁵⁾

1) Marettek, A., Ermessensspielräume...a.a.O., S. 519

2) ebenda, S. 519; zum Verhältnis "GOB" und "Kaufmännische Auffassung" vgl. Ieffson, U., Die Grundsätze...a.a.O., S. 26 ff

3) vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., § 149, Tz 36

4) vgl. z.B. Marettek, A., Ermessensspielräume...a.a.O., S. 515; teilweise wird aber auch kein Unterschied gemacht, vgl. z.B. Wörner, G., Bilanzierung...a.a.O., S. 99, Tz 288

5) gleicher Auffassung Ieffson, U., Wirtschaftsprüfung 1977...a.a.O., S. 307, und Richter, H., Die Sicherung der aktienrechtlichen Publizität durch ein Aktienamt, in: WPg 1975, S. 35 ff; allgemein zu diesem Problembereich vgl. Schildbach, T., Zum Verhältnis...a.a.O., S. 617 ff

die Beurteilung hierüber ist aber wiederum anhand der interpretationsbedürftigen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung vorzunehmen. Die Urteile der Finanz- und Zivilgerichtsbarkeit zu jahresabschlußrelevanten Sachverhalten stellen selbst richterliche Interpretationen von unklaren Ist- und/oder Sollobjektvorstellungen der streitbefangenen Parteien dar. Da sie meist zu speziellen Einzelsachverhalten ergehen, sind diese Urteile im allgemeinen auch über den entschiedenen Fall hinaus nicht unmittelbar anwendbar. Sogar von sogenannten "Grundsatzurteilen", die explizit über den Einzelfall hinausgehende Anhaltspunkte und Regelungen schaffen wollen, kann meist keine eindeutige Prüfungsprozeßbestimmung und Sollobjekt determinierung ausgehen. Stets sind bei der Subsumtion ähnlich gelagerter Fälle interpretative Denkprozesse möglich und notwendig; Gestaltungsmöglichkeiten und Ermessensspielräume sind auch hier die Folge der praktisch nicht denkbaren vollständigen und endlichen Bestimmtheit prüfungsrelevanter Gesetzmäßigkeitsbeurteilungen. Darüberhinaus stellt auch die Vielzahl der rechtskräftigen Urteile kein konsistentes normähnliches System dar. Teilweise widersprechen sich sogar Zivilgerichtsbarkeit und Finanzrechtsprechung jeweils insich oder auch gegenseitig.¹⁾

1) vgl. z.B. Neher, M.K., und Neher, M.W., Widersprechen sich Finanzgerichtsbarkeit und Zivilgerichte in der Frage des Orts der Geschäftsführung ausländischer GmbH-Geschäftsführer?, in: GmbH-Rundschau, Heft 3, 1980, S. 64 ff

Inwieweit Hauptversammlungs- bzw. Generalversammlungsbeschlüsse und Satzungsbestimmungen Gestaltungs- und Ermessensspielräume hinsichtlich prüfungsrelevanter Sachverhalte eröffnen, ist im einzelnen jeweils eine Frage der Präzision der Anordnung und deren spezifischer Konkretisierung. In der Regel stellen derartige Anordnungen aber ebenfalls kein mit einem technischen Schaltplan vergleichbares eindeutiges Regelungsprogramm dar.

Insgesamt zeigt sich, daß der im Zeitpunkt der Prüfung verwirklichte prüfungsrelevante Sachverhalt sowie die prüfungsrelevanten überindividuellen Normen zwar dem Datenfeld angehören, ihre mangelnde komplexitätsbedingte Verständlichkeit bzw. Determiniertheit und Operabilität aber Aktionen zur Ableitung der Konstrukte "Ist-Objekte und Soll-Objekte" erfordert und damit der Übergang in das prüferische Aktionsfeld vollzogen wird. Die in der Sache selbst begründeten Freiräume führen zu Aktionsparametern im Entscheidungsfeld, die alternative Prüfungsgestaltungsmöglichkeiten und Beurteilungsspielräume ermöglichen. Unmittelbares Ergebnis einer sachlich möglichen Prüfungsgestaltungs-Alternative ist eine bestimmte Gesetzmäßigkeitsbeurteilung, an die sich verschiedene Korrekturanregungen, prüferische Sanktionen und spezifische Rechtsfolgen (z.B. Nichtigkeit des Jahresabschlusses) knüpfen.

3214 Die Formalstruktur unter instrumentalem
 Aspekt

Aus betriebswirtschaftlich-organisatorischer Sicht gehört die externe Jahresabschlußprüfung zu dem "...System von Regeln, das die Aufgabenerfüllung der Unternehmung zielgerichtet und dauerhaft ordnet."¹⁾ Während sich im allgemeinen "...Ziel, Gegenstand und Umfang einer Pflichtprüfung aus den gesetzlichen Vorschriften und bei freiwilligen Prüfungen aus dem Prüfungsauftrag ergeben, bleibt die Prüfungstechnik, d.h. die Auswahl und Intensität der Prüfungshandlungen sowie die Bestimmung aller mit der Durchführung der Prüfung im Zusammenhang stehenden organisatorischen Maßnahmen dem pflichtgemäßen Ermessen Prüfers überlassen."²⁾ Diese Prüfungstechnik als Inbegriff möglicher prüferischer Vorgehensweisen, in Betracht kommender Prüfungsverfahren sowie Gestaltungsalternativen praktischer Prüfungsdurchführung³⁾, bildet den Gegenstand einer Analyse der Formalstruktur externer Jahresabschluß-/Rückstellungsprüfung unter instrumentalem Aspekt. Es geht um die Frage: Wie soll geprüft werden, damit das Ziel der Jahresabschlußprüfung erreicht werden kann?

1) Grochla, E., Einführung in die Organisationstheorie, Stuttgart 1978, S. 14

2) WP-Handbuch 1977...a.a.O., S. 1011; gleiches gilt für die Schweiz; vgl. v. Greyerz, Ch., Prüfung, Berichterstattung und Vorgehen bei Kapitalverlust und Überschuldung, in: Aufgaben und Verantwortlichkeit der Kontrollstelle, Bd. 36 der Schriftenreihe der Schweizerischen Treuhand- und Revisionskammer, Zürich 1979, S. 11 (Zitierweise: Prüfung, Berichterstattung und Vorgehen bei Kapitalverlust und Überschuldung...)

3) vgl. Bussmann, K., Die Prüfung...a.a.O., S. 43

Dementsprechend "...ist zu untersuchen, ob und inwieweit dem Prüfer vorgeschrieben werden kann, was er tun muß, um ein System von Informationen aufzubauen, das es aufgrund seiner sachlichen und zeitlichen Dimension sowie seiner qualitativ - quantitativen Struktur erlaubt, ein fundiertes Urteil über die Rechenschaftslegung eines Unternehmens abzugeben."¹⁾ Es ist hierbei aber ohne weiteres einsichtig, daß nach dem gegenwärtigen Stand der Prüfungslehre, die "instrumentalen" Aussagen größtenteils lediglich praktisch - normativen nicht etwa faktischen Gehalt haben können, da es derzeit an einer umfassenden empirischen Überprüfung des Beziehungszusammenhangs zwischen "Prüfungstechniken" einerseits und "Prüfungserfolg", d.h. Zielerreichung andererseits fehlt.²⁾

Die Formalstruktur der Jahresabschlußprüfung/Rückstellungsprüfung unter instrumentalem Aspekt stellt demzufolge ein überwiegend hypothetisches Aussagesystem dar, das den Ermessensspielraum des Jahresabschlußprüfers bei der Bestimmung seiner Prüfungsaktivitäten wegen "vermuteter" Ursache-Wirkungs-Zusammenhänge determinieren soll. Dabei unterliegen die einzelnen Aussagen "...sowohl i n t e r n e n B e d i n g u n g e n (z.B. dem sachlichen Zustand des Rechnungswesens und den subjektiven Faktoren der beteiligten Menschen) als auch e x t e r n e n B e d i n g u n g e n (z.B. den Vorschriften des Gesetzgebers)"³⁾, die einerseits die Prüfungstechnik maßgeblich mitbestimmen und zu deren inhaltlicher Konkretisierung beitragen, und andererseits die Interdependenz des instrumentalen Aspekts zu den anderen Aspekten der Formalstruktur der Jahresabschlußprüfung deutlich werden lassen.

1) Kicherer, H.P., Grundsätze...a.a.O., S. 213

2) Dies gilt insbesondere für die Anwendung von Methoden der mathematischen Statistik; vgl. die Kritik von Fischer-Winkelmann, W.F., Entscheidungsorientierte Prüfungslehre...a.a.O., S. 149 ff, insbesondere S. 170

3) Potthoff, E., Ist die Pflichtprüfung des Jahresabschlusses auf Konflikt ausgelegt?, in: WPg 1980, Heft 12, S. 323

Ergebnis einer instrumentalen Formalstruktur-analyse in dem hier verstandenen Sinn ist eine "Technologiebetrachtung", die sich

1. auf die formale Organisation der Abschlußprüfung,
2. auf die Anwendung von Prüfungsmethoden und
3. auf die sachlichen¹⁾ Determinanten von Prüfungsaktionen

bezieht. "...Verstöße gegen das Werturteilsfreiheitsprinzip als einer der grundlegenden Spielregeln für eine explikative Prüfungstheorie sowie gegen die Logik der Imperative..."²⁾, sind bei dieser Art der Technologiebetrachtung übrigens nicht zu befürchten, da es

1. nicht um mit Tatsachenbehauptungen gleichzusetzende Verhaltensannahmen als Auswahlprinzipien zur umfassenden Erklärung des Prüfungsgeschehens im Rahmen einer deskriptiven Prüfungstheorie geht,
2. keine uneingeschränkte Allgemeingültigkeit und explikativer Gehalt der Aussagen behauptet wird, und
3. die Verhaltensanweisungen nicht, auch nicht "...aus einer angeblich deskriptiven Verhaltensprämisse (Hervorhebung durch Verf.) ohne die Ergänzung durch eine Norm — die

1) Die sachlichen Determinanten umfassen nicht die prüferindividuellen Eigenheiten der Prüfungsdurchführung, die analog als "persönliche Determinanten" bezeichnet werden könnten.

2) Fischer-Winkelmann, W.F., Entscheidungsorientierte Prüfungslehre...a.a.O., S. 52

logisch zwingend eine Entscheidung des Wissenschaftlers voraussetzt — ..."1) deduziert werden.

Es handelt sich also nicht um "...die Niederlegung von theoretisch begründbaren Postulaten..."2) zur Festigung oder Begründung einer "Theorie der Prüfung", sondern um die Darstellung von in langjähriger Praxis "...erprobten und anerkannten Regeln,...um die Bestandsaufnahme gesicherter und bewährter Auffassungen"3) sowie Vorgehensweisen.

322 Die sachlichen Determinanten instrumentaler Prüfungsaktionen

Grundsätzlich liegt die Umsetzung gegebener Prüfungsnormen sowie der Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung in konkrete Prüfaktivitäten im freien Ermessen des Abschlußprüfers, da keine unmittelbar verwendbaren prozeßbestimmenden Verhaltensvorschriften existieren. Dennoch wird dieser dem Prüfer bewußt4) zugestandene Freiraum durch sachliche Faktoren sowie allgemeine Rahmenbedingungen begrenzt, nämlich

-
- 1) Fischer-Winkelmann, W.F., Entscheidungsorientierte Prüfungslehre...a.a.O., S. 53
 - 2) Schneider K., Zur Veröffentlichung der Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen durch das Institut der Wirtschaftsprüfer, in: WPg 1967, S. 141
 - 3) ebenda, S. 141
 - 4) in § 142 AktG 1937 existierte eine Ermächtigung "allgemeine Vorschriften über die Prüfung des Jahresabschlusses zu erlassen", von der aber kein Gebrauch gemacht wurde; das Aktiengesetz 1965 sieht eine solche Ermächtigung gar nicht mehr vor.

durch

- " - Art und Ziel der Prüfung und der daraus resultierenden notwendigen Prüfungsqualität,
- allgemeine Berufsgrundsätze, wie Unabhängigkeit, Unbefangenheit, Gewissenhaftigkeit, Eigenverantwortlichkeit, Unparteilichkeit und berufsübliche Sorgfalt,
- fachliche Verlautbarungen des Berufsstandes, insbesondere Fachgutachten und Stellungnahmen zur Prüfungsdurchführung...,
- organisatorische Gegebenheiten des zu prüfenden Unternehmens, insbesondere Stand und Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, sowie technischer und organisatorischer Stand des Buchführungssystems,
- Bedeutung der einzelnen Prüfungsgegenstände entsprechend ihrem absoluten oder relativen Wert,
- Wahrscheinlichkeit von Fehlern oder Verstößen gegen die Rechnungslegungsvorschriften (Fehlerrisiko),
- Gewinnung der Prüfungsfeststellungen in zeitgerechter und wirtschaftlicher Weise "1),
- übrige Faktoren.

3221 Prüfung und Prüfungsqualität

"Richtpunkt für Art und Umfang, Ausmaß und Intensität der Prüfung ist das Prüfungsziel"2). Der Charakter der Abschlußprüfung als "umfassende Prüfung der Rechenschaftslegung" bedingt die Gewinnung eines sicheren Urteils darüber, ob die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht Gesetz und Satzung entsprechen.

1) WP-Handbuch 1977...a.a.O., S. 1011

2) Spieth, E., Zur Bedeutung der Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, in: Wirtschaftsprüfer im Dienst der Wirtschaft, Festschrift für Ernst Knorr, hrsg. von Pougin, E. und v. Wysocki, K., Düsseldorf 1968, S. 156

Der Abschlußprüfer hat aus dieser Zielsetzung heraus die in sein "pflichtgemäßes" Ermessen gestellten rückstellungsspezifischen Prüfungsaktivitäten zunächst ganz allgemein so zu bemessen, daß ein nach seiner Meinung qualitativ soweit angemessener Prüfungsstandard erreicht wird, der ceteris paribus kein Hindernis für die Ordnungsmäßigkeitsbeurteilung des gesamten Jahresabschlusses darstellt. Erst wenn der Prüfer der Auffassung ist, daß die durchgeführten Prüfungsaktivitäten zu den Rückstellungen

1. eine sichere Ordnungsmäßigkeitsbeurteilung dieses Teil-Prüfobjektes zulassen, und
2. diese Rückstellungs-Beurteilung für das Gesamturteil über den Jahresabschluß auch notwendig ist,

kann - die Beurteilbarkeit der Ordnungsmäßigkeit aller anderen Teil-Prüfobjekte unterstellt (ceteris paribus) - eine hinreichend sichere Beurteilung des Jahresabschlusses als Ganzes erfolgen, kann somit von einer prüfzielsystem-adäquaten Rückstellungsprüfung gesprochen werden. Das Ziel der Jahresabschlußprüfung determiniert also die genannten Prüfungsaktivitäten in der Weise, als Ausmaß und Umfang der prüferischen Aktionen so festzulegen sind, daß die Wahrscheinlichkeit eines Fehltrteils des Prüfers infolge unzureichender Prüfungsinformationen minimiert wird. Je geringer nämlich das Risiko eines Fehltrteils aufgrund zusätzlich aufgenommenener Prüfungsinformationen durch den Prüfer ist, desto höher wird auch die Prüfungsqualität einzuschätzen sein.

Jede zusätzliche Prüfungshandlung führt zu weiteren Prüfungsinformationen, die in in der Regel das Wissen des Prüfers über das zu beurteilende Prüfungsfeld, z.B. die Rückstellungen, erhöhen, so daß bei richtiger Transformation dieses Wissens in ein Urteil¹⁾ die Qualität des Urteils steigt bzw. ex equo das Risiko eines Fehlurteils sinkt.²⁾

3222 Zeitgerechte und wirtschaftliche Gewinnung von Prüfungsfeststellungen

32221 Prüfungskostenminimierung und Fehlurteilskosten

Das Ziel der Erreichung einer sachlich maximal möglichen Prüfungs- (Urteils-) Qualität konkurriert mit der Forderung nach Gewinnung der Prüfungsfeststellungen in möglichst zeitgerechter und wirtschaftlicher Weise zum Zweck der Prüfungskostenminimierung, "...denn mit zunehmender Urteilsqualität steigen zwangsläufig auch die Prüfungskosten."³⁾ Zwar folgt aus Wesen und Ziel der Abschlußprüfung, daß der in Artikel 728 OR bzw. in § 162 AktG "...umrissene Prüfungsumfang weder vom Abschlußprüfer auf eigene Initiative noch durch vertragliche Vereinbarungen zwischen Abschlußprüfer und Gesellschaft eingeschränkt werden kann....Dem pflichtgemäßen Ermessen

1) vgl. Schettler, K., Planung der Jahresabschlußprüfung, Ein Beitrag zur Theorie der Prüfung, Wiesbaden 1971, S. 38
(Zitierweise: Planung der Jahresabschlußprüfung...)

2) vgl. Sperl, A., Prüfungsplanung...a.a.O., S. 38

3) ebenda, S. 38

des Abschlußprüfers bleibt es jedoch überlassen, wie er innerhalb des gesetzlich festgelegten Prüfungsumfangs seine Prüfungsschwerpunkte einsetzt und seine Prüfungshandlungen vornimmt."¹⁾ Für den Prüfer ist damit aber ein operationales Entscheidungskriterium erforderlich, das es ihm ermöglicht, seine Aktionen so zu planen und durchzuführen, daß einerseits eine ausreichende Prüfungs- und Urteilsqualität erreicht wird, andererseits dies innerhalb eines zeitlich und wirtschaftlich vernünftigen Rahmens erfolgt. Als Auswahlkriterium einer prüferischen Aktivitätenbestimmung, die einen Ausgleich zwischen den konkurrierenden Zielgrößen "maximaler Prüfungsqualität" und "Prüfungskostenminimierung" herbeiführt, wird vielfach vorgeschlagen, die Grenzkosten von aus mangelnder Prüfungsqualität resultierenden prüferischen Fehltritten den Prüfungskosten einer zusätzlichen Prüfungsaktivität gegenüberzustellen.²⁾ Dieses Kriterium der "Kosten eines Fehltritts" erfüllt aber nicht die Bedingungen praktisch operationaler Handhabung, da insbesondere

1. die Kosten eines Fehltritts, insbesondere dessen indirekte monetären Auswirkungen in der Praxis kaum schätzbar sind,

1) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., § 162, Tz. 25

2) vgl. z.B. Kissinger, J.N., A. Study of Factors Which Affect Audit Evidence Accumulation, Diss. Michigan State University 1974, S. 12; Ward, Bart Hopkins, A Decision Theoretic Approach to the Resolution of Measurement Issues in Auditing, Diss. Evanston, Illinois 1973, S. 128 ff; Schettler, K., Planung der Jahresabschlußprüfung...a.a.O., S. 32

2. den relativ einfach ermittelbaren Kosten einer bestimmten zusätzlichen Prüfungsaktivität vergleichbare Kosten eines Fehlurteils gegenüberzustellen wären und diese Vergleichbarkeit nur dadurch herbeigeführt werden könnte, daß eine Quantifizierung bei Unsicherheit über künftige Konstellationen durch Zuordnung von Erwartungswerten zu den zu messenden Größen aufgrund subjektiver Erwartungen des Prüfers erfolgen würde,¹⁾
3. eine Messung der Prüfungs- (Urteils-)Qualität als Fehlurteilkosten des Prüfungsunternehmens teilweise dazu führt, "...daß die Urteilsqualität hierbei zu einem Teil von den Haftungsbestimmungen abhängig gemacht wird,"²⁾ die für das Prüfungsunternehmen oder den Abschlußprüfer gelten,
4. unmittelbar eine zusätzliche Zielantinomie geschaffen wird, da der Umfang von Prüfungsaktivitäten in Abhängigkeit von erwarteten Fehlurteilkosten des Prüfungsunternehmens, nicht etwa des zu prüfenden Unternehmens, bestimmt wird, damit aber letztlich nicht mehr das eigentliche Ziel der Prüfung, nämlich die Gewinnung eines vertrauenswürdigen Urteils über den Jahresabschluß, die Prüfungsaktivitäten bestimmen würde, sondern die erwarteten negativen monetären Auswirkungen auf die Erfolgssituation des Prüfungsunternehmens.

1) vgl. Junk, H., Grundlagen und Entscheidungsmodelle für das optimale Werbeprogramm, Diss. Aachen 1971, S. 58

2) Sperl, A., Prüfungsplanung...a.a.O., S. 41

Dementsprechend ergibt sich die Notwendigkeit, ein anderes Entscheidungskriterium für die Bestimmung des Ausmasses von Prüfungsaktivitäten zu finden, das sowohl der aus dem Zielsystem der Jahresabschlußprüfung ableitbaren und daher dominanten Forderung nach einer gewissen Mindestqualität der Prüfung und des Prüfungsurteils Rechnung trägt, andererseits aber für den Abschlußprüfer ausreichend operational, d.h. auch unter bestimmten Entscheidungsbedingungen praktisch anwendbar ist.¹⁾ Außerdem muß aber das zu findende Entscheidungskriterium einen Abstraktionsgrad aufweisen, der es allgemein auf alle Jahresabschlußprüfungen in ihrer differentesten Art beziehen läßt. Ausgangspunkt der anschließenden Untersuchung ist dabei die Hypothese, daß der "Grundsatz der Materiality" ein solches, die vorstehenden Anforderungen erfüllendes Entscheidungskriterium zur zieladäquaten Bestimmung der notwendigen Prüfungsaktivitäten darstellt.

32222 Materiality als Entscheidungskriterium
 zur Bestimmung von Prüfungsaktivitäten

Durch die externe Jahresabschlußprüfung soll insbesondere die Normentsprechung des Jahresabschlusses sichergestellt werden²⁾, damit die am Unternehmensgeschehen Interessierten die erhaltenen Informationen als normentsprechend einstufen und ihren Entscheidungen zugrundelegen können.

1) vgl. Koch, H., Die Theorie des Gewinn-Vorbehalts als ungewissheitstheoretischer Ansatz, in: ZfbF 1978, S. 19

2) vgl. Pkt. 126 ff

Kann die Normentsprechung mangels Exekutiv- oder Sanktionsgewalt des Abschlußprüfers nicht herbeigeführt werden, so hat der Prüfer dies bei entsprechendem Gewicht der Normabweichung in seinem Prüfungsbericht und u.U. in seinem Prüfungsvermerk darzutun. In jedem Fall erhalten die Informationsempfänger durch das Prüfungsurteil des Abschlußprüfers weitere entscheidungsrelevante Informationen über den Zustand der Rechenschaftslegung des geprüften Unternehmens, die für ihre eigene Beurteilung der Verlässlichkeit der Jahresabschlußinformationen wesentlich sind.

Dementsprechend hat der Abschlußprüfer das Ausmaß seiner Prüfungsaktivitäten mindestens so festzulegen, daß eine Prüfungsqualität erreicht wird, die es ermöglicht, ein vertrauenswürdiges Urteil über das Prüfungsobjekt abzugeben. Dieser Prüfungszweck würde nun unter gewissen Bedingungen¹⁾ zweifelsfrei "...uneingeschränkt erfüllt, wenn der Prüfer alle im Jahresabschluß auszuweisenden Sachverhalte prüft und die Urteilsempfänger auf alle festgestellten Soll-Istabweichungen hinweist."²⁾ Die Gewinnung eines Prüfungsurteils durch eine solche Vollprüfung wäre in Bezug auf Verlässlichkeit zumindest "...dann optimal, wenn

1. das Prüfungsgebiet relativ klein und übersichtlich ist und deshalb auch tatsächlich eine vollständige Informationsausschöpfung ermöglicht,

1) Eine solche Bedingung wäre z.B. die Voraussetzung einer fehlerlosen Aggregation der zahlreichen Einzelurteile zu einem Gesamturteil oder die Aufnehmbarkeit und richtige Verwertbarkeit der Prüferurteile durch die Informationsempfänger.

2) Sperl, A., Prüfungsplanung...a.a.O., S. 46

2. keine bestehenden Restriktionen hinsichtlich der Prüfungszeit oder der Prüfungskosten verletzt werden".¹⁾

Bereits die Komplexität und Interdependenz aller im Rahmen externer Jahresabschlußprüfung verfügbaren Informationsunterlagen über die zu prüfenden Sachverhalte machen es aber in der Praxis "...meist unmöglich, alle latenten Prüfungsinformationen in realisierte zu transformieren "²⁾ und ein alles berücksichtigendes einheitliches Gesamturteil zu aggregieren. Zudem kann, gleichgültig ob kosten- und/oder zeitmässige Restriktionen bestehen oder nicht, behauptet werden, daß bei Vollprüfungen i.d.R. ein Teil der Prüfungsaktivitäten auf Sachverhalte gerichtet ist, die für das Prüfungsurteil kaum Bedeutung haben, da Informationen hierüber beispielsweise für das Entscheidungsverhalten der Jahresabschlußadressaten unerheblich sind. Werden Prüfungsaktivitäten auf solche Sachverhalte erstreckt, so erhöhen sich dadurch zwar die Prüfungskosten, nicht aber die Urteilsqualität³⁾, d.h. der "Wert" der durch das Prüfungsurteil zu diesen Sachverhalten gewonnenen Informationen für das Gesamturteil des Prüfers über den Jahresabschluß oder für die Entscheidungssituation der Jahresabschlußadressaten ist geringer als die dadurch entstehenden Prüfungskosten.⁴⁾

1) Schulte, E.B., Qunatitative Methoden...a.a.O., S. 43

2) ebenda, S. 43

3) vgl. Mautz, R.K. und Sharaf, H.A., The Philosophy...a.a.O., S. 118

4) Es wird hierbei unterstellt, daß die Prüfungskosten u.a. durch die Prüfungszeit bestimmt werden

Eine solche Vorgehensweise würde aber dem, das freie Prüferermessen als Rahmenbedingung determinierenden Grundsatz der "Gewinnung von Prüfungsfeststellungen in zeitgerechter und wirtschaftlicher Weise" zuwiderlaufen, da wertvolle Prüfungszeit auf unwesentliche Sachverhalte aufgewendet würde.

Insgesamt ergibt sich daraus die Notwendigkeit, unwesentliche Sachverhalte im Interesse wirtschaftlicher Prüfungsdurchführung nicht zu prüfen, nicht zu beurteilen und nicht darüber zu berichten, andererseits aber alles Wesentliche im Jahresabschluß zu prüfen, zu beurteilen und über wesentliche Soll-Ist-Abweichungen zu berichten, um die prüfzielsystembedingte Prüfungs- und Urteilsqualität sicherzustellen. Diese Maximal- als auch Minimalforderung an die Abschlußprüfer wird bei Anwendung des Grundsatzes der Materiality im Rahmen der Bestimmung der Prüfungsaktivitäten erfüllt.¹⁾

Dabei wird hier in Materiality²⁾ nicht ein speziell auf die Rechnungslegung beschränkter Grundsatz gesehen, sondern ein allgemeiner Grundsatz jeder Informationsvermittlung, der sich daher auch auf

1) vgl. Dyer, J.L., A Search for Objective Materiality Norms in Accounting and Auditing, Diss. University of Kentucky 1973, S. 34 ff

2) Eine einheitliche Definition des Begriffs "Materiality" gibt es nicht; eine allgemeine Interpretation gibt: The Institute of Chartered Accountants in England and Wales: The Interpretation of "Material" in Relation to Accountants, in: The Accountant's Handbook, V 10, 1968

die Rechnungsprüfung beziehen läßt.¹⁾ In Anlehnung an Lück²⁾ kann man somit - bezogen auf die externe Jahresabschlußprüfung - Materiality als Grundsatz verstehen, der besagt, daß bei der Prüfung des Jahresabschlusses

1. die jahresabschlußmässige Berücksichtigung und Offenlegung aller Tatbestände geprüft werden muß, die material (wesentlich) sind und als Informationen für die Jahresabschlußadressaten von Bedeutung sein können,
2. wesentliche Soll-Ist-Abweichungen im Prüfungsbericht erläutert werden und nach dem "professional judgement" des Prüfers im abschließenden Gesamturteil über den Jahresabschluß Berücksichtigung finden, also materiale, die Abschlußinformationen korrigierende Prüfungsinformationen den Abschlußadressaten weitergegeben werden,
3. die jahresabschlußmässige Behandlung aller Tatbestände ungeprüft bleiben kann, die immaterial sind und die wegen ihrer Größenordnung und wegen ihres Aussagewertes ohne Einfluß auf das Jahresergebnis und die Rechenschaft im einzelnen sind,

1) Dementsprechend spricht Leffson auch von einem "Grundsatz zur Informationsvermittlung für die Rechenschaftsverpflichteten wie für Rechenschaftsprüfer...", Leffson, U., Die Grundsätze... a.a.O., S. 97; vgl. auch die allgemeine Definition von Grady, P., Inventory...a.a.O., S. 40

2) vgl. Lück, W., Materiality...a.a.O., hier speziell S. 13 und S. 67

4. unwesentliche Soll-Ist-Abweichungen im Prüfbericht nicht erläutert, im Gesamturteil nicht berücksichtigt und demzufolge nicht an die Jahresabschlußadressaten weitergegeben werden.

Wird der so verstandene Grundsatz der Materiality auf seine Eignung als Entscheidungskriterium für die Bestimmung von Prüfaktivitäten deduktiv analysiert¹⁾, so ergibt sich als denknötwendig, daß dessen prüfprozeßbestimmende Anwendung

- die prüfzielsystembedingte dominante Forderung nach einer gewissen Mindestqualität der Prüfung und des Prüfungsurteils erfüllt, da über die Einstufung der "Wesentlichkeit" bestimmter Tatbestände die eigentliche "... Prüfungsaufgabe das vorgegebene Ziel, der Aufwand die variable Größe..."²⁾ bleibt,
- nicht dadurch behindert wird, daß die durch die Grundsatzmerkmale gesetzten Anforderungen so wenig abstrakt sind, daß sie nicht mehr auf die verschiedenen Arten von Jahresabschlußprüfungen³⁾ oder Teilen von Abschlußprüfungen, z.B. Rückstellungsprüfungen, anwendbar wären.

1) Unter deduktiver Analyse wird hier die "rein logische Ableitung bestimmter Relationen aus den hier verwendeten begriffsbildenden Merkmalen des Materiality-Grundsatzes" verstanden.

2) Schulze zur Wiesch, D.W., Grundsätze ordnungsmässiger aktienrechtlicher Jahresabschlußprüfung, in: Wirtschaftsprüfung, Allgemeine Prüfungslehre...a.a.O., S. 221

3) Verstanden als Inbegriff sämtlicher Tätigkeiten des Prüfers, einschließlich der Berichterstattung und Testaterteilung.

Somit bleibt schließlich noch die Frage nach ausreichender Operationalität des "Materiality-Grundsatzes" zu klären.

Ausreichende Operationalität liegt vor, wenn der Abschlußprüfer über praktikable Kriterien verfügt, die es ihm erlauben, Entscheidungen darüber zu treffen, welche Sachverhalte wie umfangreich und intensiv zu prüfen sind, über welche Normabweichungen zu berichten ist etc. - kurzum welche Prüfungsaktivitäten¹⁾ zu entfalten sind, damit die Ziele externer Jahresabschlußprüfung erreicht werden können.

Als eigentliches prüfungsrelevantes Oberziel externer Jahresabschlußprüfung wurde an anderer Stelle²⁾ die "Sicherstellung der Normkongruenz des Jahresabschlusses" genannt. Interpretiert man dieses Ziel externer Jahresabschlußprüfung unter Rückgriff auf den "...Sinn der Rechenschaft, Informationsberechtigten Informationen als Grundlage ihrer Entscheidungen zu liefern...",³⁾ so wird man Zielerreichung annehmen können, wenn die durch den geprüften Jahresabschluß vermittelten Informationen infolge der Prüfung als verlässlich im Sinne der geltenden Rechnungslegungsnormen angesehen werden können, wobei je nach Adressatengruppe der Prüfungsbericht und/oder das Prüfungstestat bzw. der Erläuterungs- und/oder der Bestätigungsbericht⁴⁾ als integrativer Bestandteil des Informationssystems "geprüfter Jahresabschluß" anzusehen sind.

1) vgl. Fußnote 3, S. 97

2) vgl. Pkt. 128

3) Leffson, U., Die Grundsätze...a.a.O., S. 58

4) Das OR verlangt als Berichterstattung von der Kontrollstelle einen Bestätigungsbericht an die Generalversammlung (Art. 729 Abs. 1, Art. 908 Abs. 1 OR) und für die Abschlußprüfung nach Art. 723 OR einen Erläuterungsbericht an den Verwaltungsrat und an die Kontrollstelle

Die bestehenden Zusammenhänge lassen sich für die Extremfälle "normentsprechend" und "nicht normentsprechend" vereinfacht wie folgt grafisch skizzieren:

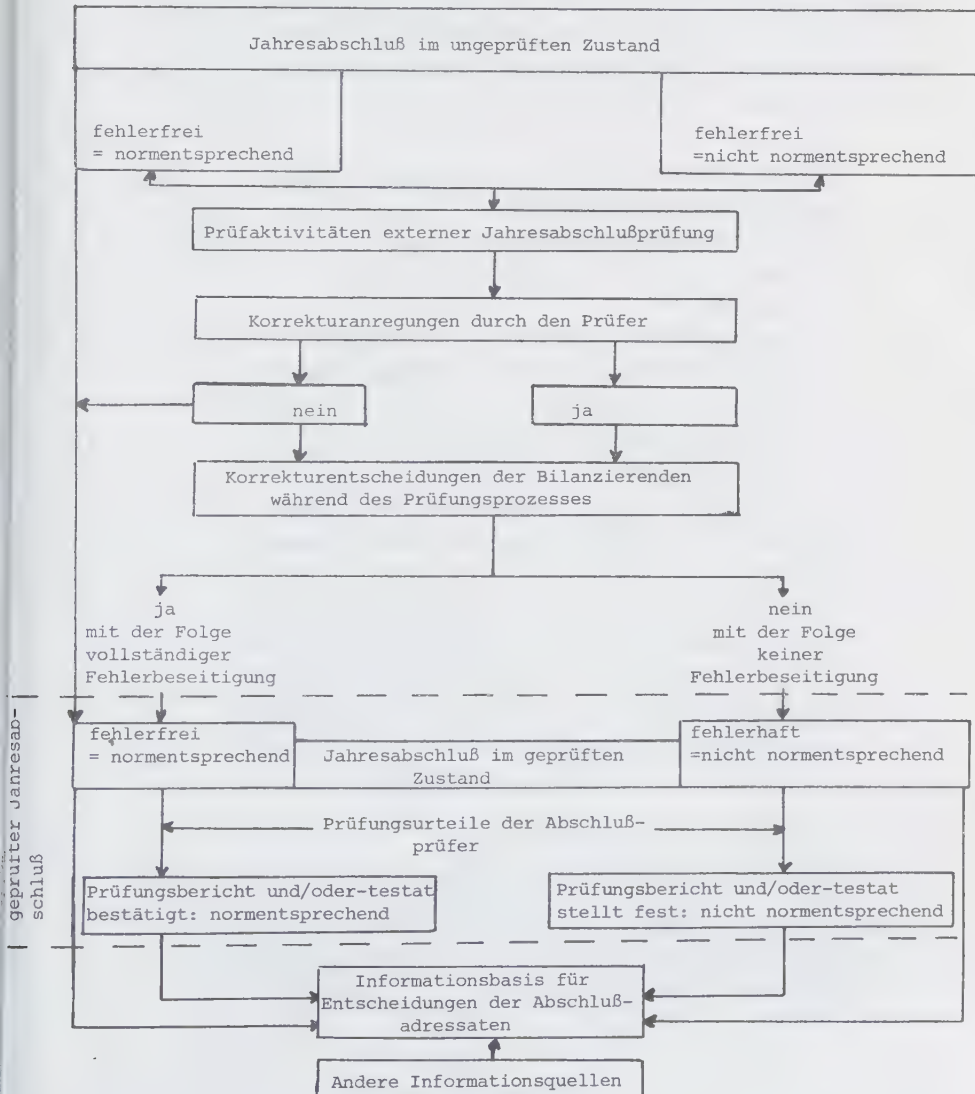


Abb. III/6: Informationsbasis der Abschlußadressaten bei geprüften Jahresabschlüssen

War der Jahresabschluß bereits im ungeprüften Zustand fehlerfrei oder hat der Prüfungsprozeß Entscheidungen der Bilanzierenden veranlaßt, die zu entsprechenden Fehlerkorrekturen geführt haben¹⁾, so ist das Ziel einer "Sicherstellung der Normkongruenz" erreicht. Die Abschlußadressaten erhalten in diesem Fall

1. die Informationen, die unmittelbar aus dem Jahresabschluß hervorgehen,
2. eine Zusatzinformation in Form
 - a) des Abschlußvermerks (Testats) in der BRD,
 - b) des Kontrollstellen-Bestätigungsberichts oder eines u.U. besonders formulierten Prüfungsergebnisses im Erläuterungsbericht nach Art. 723 OR in der Schweiz²⁾,die ihnen die Verlässlichkeit der Informationen zu 1. im Sinne einer Normentsprechung bestätigt,
3. unter Umständen weitere Zusatzinformationen aus dem Prüfungsbericht (Erläuterungsbericht), die im Ergebnis das Zustandekommen des die Ordnungsmäßigkeit bestätigenden Gesamturteils des Prüfers kommentieren.³⁾

1) z.B. durch entsprechende Umbuchungen

2) vgl. Art. 729 Abs. 1 OR und Art. 723 OR, außerdem die Ausführungen im Revisionshandbuch der Schweiz...a.a.O., Punkt 3:4, S. 5 ff, speziell Punkt 3.461, S. 25 ff

3) dementsprechend beginnt in der BRD das Testat bei aktienrechtlichen Pflichtprüfungen mit dem Wortlaut: "Nach dem abschließenden Ergebnis meiner (unserer) Prüfung..."

Kann die Jahresabschlußprüfung nicht zu einer Korrektur normwidriger Faktoren im Jahresabschluß führen, so wird das Ziel der "Sicherstellung der Normkongruenz" zwar nicht erreicht, ein Ausgleich erfolgt aber durch die je nach Grad der Normabweichung unterschiedlich ausfallenden Abschlußvermerke und Prüfungsberichte.

Im Falle eines nicht ordnungsmäßigen Jahresabschlusses erhalten die Jahresabschlußadressaten demzufolge

1. die Informationen, die unmittelbar aus dem nicht ordnungsgemäßen Jahresabschluß hervorgehen,
2. eine Zusatzinformation in Form des Abschlußvermerks oder des Kontrollstellen-Bestätigungsberichts, die ihnen zur Kenntnis bringt, daß nach Auffassung des Prüfers¹⁾ die Informationen zu 1. in ihrer Gesamtbeurteilung nicht verlässlich im Sinne der Normentsprechung sind,
3. unter Umständen weitere Zusatzinformationen aus dem Prüfungsbericht, die im Ergebnis das Zustandekommen der Prüferauffassung über die Ablehnung der Ordnungsmässigkeit erläutern.

1) Es wird hierbei in Übereinstimmung mit dem Revisionshandbuch der Schweiz davon ausgegangen, daß in bezug auf die praktische Prüfungsdurchführung keine Unterschiede zwischen der Abschlußprüfung nach Art. 723 OR und den Prüfungen als gesetzliche Kontrollstelle zu machen sind; vgl. Revisionshandbuch der Schweiz...a.a.O., Punkt 3.111, S. 4

Den nachfolgenden Ausführungen und Darstellungen werden aus Praktikabilitätsgründen die Verhältnisse in der BRD zugrundegelegt. Eine Transformation auf die Verhältnisse in der Schweiz ist dabei ohne weiteres durch gewisse Modifikationen möglich, die sich wie folgt ableiten lassen:

1. Der Bestätigungsvermerk gemäß § 167 AktG stellt die Zusammenfassung des Prüfungsergebnisses durch den deutschen Wirtschaftsprüfer dar, durch den die Gesetz- und Satzungsmäßigkeit des Jahresabschlusses
 - zu bestätigen ist,
 - bei weniger gravierenden Einwendungen eingeschränkt zu bestätigen ist,
 - bei schwerwiegenden Einwendungen eine Bestätigung zu versagen ist.
2. Neben diesem Bestätigungsvermerk haben die Abschlußprüfer in der BRD gemäß § 166 AktG einen Prüfungsbericht zu erstellen, in dem über das Ergebnis der Prüfung schriftlich zu berichten ist, und der den Bestätigungsvermerk zu enthalten hat (§ 167 Abs. 3 AktG).
3. In der Schweiz ist ein solcher Prüfungsbericht (Erläuterungsbericht) nur in den Fällen des Art. 723 OR erforderlich, da nur hier eine Prüfung des Jahresabschlusses durch externe Büchersachverständige vorgeschrieben ist.

Ähnlich der schriftlichen Berichtspflicht des Aufsichtsrats gemäß § 171 AktG in der BRD, haben aber die als Kontrollstelle gewählten Revisoren gemäß Art. 729 OR an die Generalversammlung schriftlich einen sogenannten Bestätigungsbericht zu erstatten.

4. In diesem Bestätigungsbericht wird das Resultat der Ordnungsmäßigkeits-, der Übereinstimmungs- und der Bewertungsprüfungen festgehalten und eine vom Ergebnis der Abschlußprüfung abhängige Empfehlung¹⁾ abgegeben, "...dem Antrag der Verwaltung auf Bilanzgenehmigung zu folgen oder ihn abzulehnen."²⁾ Diese Empfehlungen können folgendes zum Inhalt haben:

- Genehmigung ohne Vorbehalt,
- Genehmigung trotz Vorbehalts,
- Rückweisung wegen Vorbehalts.

5. Vergleicht man nun diese von der Kontrollstelle an die Generalversammlung abzugebenden Empfehlungen mit dem Inhalt der dem deutschen Wirtschaftsprüfer obliegenden Testatserteilung, so ist deren Identität nicht verkennbar. Eine weitere Übereinstimmung

1) Es handelt sich entgegen mancher Auffassung nicht um einen Antrag der Kontrollstelle, sondern lediglich um eine Empfehlung. Die Kontrollstelle ist in der Generalversammlung nicht antragsberechtigt; dies sind nur die Verwaltung sowie die Aktionäre. Der Antrag zur Bilanzgenehmigung wird von der Verwaltung gestellt (vgl. Art. 698 Abs. 2 Ziff. 3 OR)

2) Greyerz, Ch., Prüfung, Berichterstattung und Vorgehen bei Kapitalverlust und Überschuldung...a.a.O., S. 14

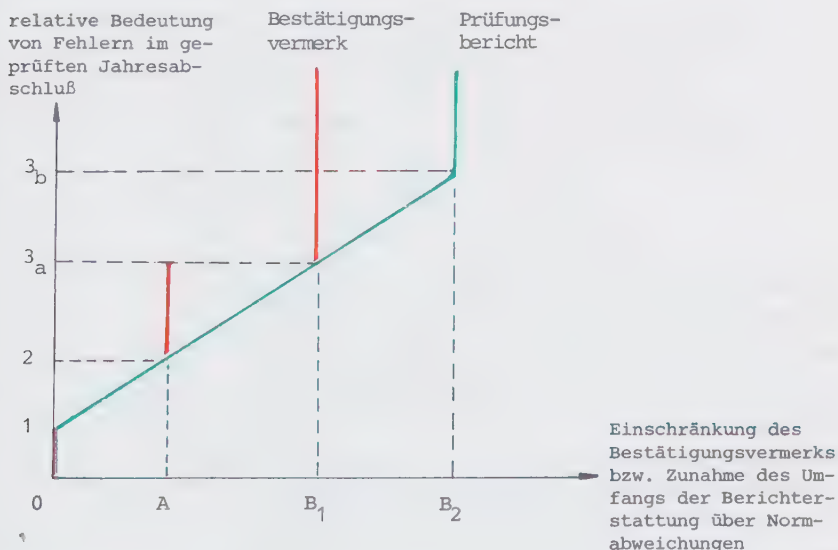
ist insofern gegeben, als die vom Aufsichts-
rat gemäß § 171 Abs. 2 AktG im Rahmen seines
eigenen Berichts an die Hauptversammlung abzu-
gebende Erklärung, ob gegen den vom Vorstand
aufgestellten Jahresabschluß Einwendungen zu
erheben sind oder nicht, ebensowenig mit dem
Testat des Wirtschaftsprüfers konform gehen
muß, wie der Antrag der Verwaltung an die
Generalversammlung auf Abnahme der Jahres-
rechnung gemäß Art. 698 Abs. 2 Ziff. 3 OR mit
der Empfehlung im Kontrollstellenbericht nach
Art. 729 OR übereinzustimmen braucht.

Die erforderlichen Modifikationen ergeben sich da-
nach durch inhaltliche Adaption und Gleichsetzung
folgender Begriffe:

Begriff nach deutschen Verhältnissen	Transformation durch Adaption und Gleich- setzung	Begriff nach schweize- rischen Verhältnissen
1. Bestätigungs- vermerk	zu verstehen als	a) Empfehlung (Antrag) im Bestätigungsbericht der Kontrollstelle b) Gesamturteil im Er- läuterungsbericht nach Art. 723 OR, sofern ein solches abgegeben wird
2. Prüfungsbericht	zu verstehen als	a) Kontrollstellen-Bestä- tigungsbericht insge- samt b) Erläuterungsbericht insgesamt

Abb. III/7: Transformationsschema für die Begriffe "Bestätigungs-
vermerk" und "Prüfungsbericht" auf "Kontrollstellen-
-Bestätigungsbericht" und "Erläuterungsbericht"

Je nachdem, wie wesentlich der Abschlußprüfer die Bedeutung normwidriger Sachverhaltsdarstellungen im geprüften Jahresabschluß einschätzt (relative Fehlerbedeutung), wird er mit einer entsprechenden Form seiner Berichterstattung und Bestätigungsvermerkerteilung (Vorbehaltformulierung)¹⁾ reagieren, um eine informationskorrigierende Wirkung für die Jahresabschlußadressaten zu erreichen:



Legende: — = Funktion "Bestätigungsvermerk"
— = Funktion "Prüfungsbericht"

Abb. III/8: Zusammenhang zwischen der relativen Bedeutung von Fehlern im geprüften Jahresabschluß und Einschränkung des Bestätigungsvermerks bzw. Zunahme der Berichterstattung über Normabweichungen

1) vgl. § 167 AktG, bzw. Art. 729 OR; dem Bestätigungsvermerk in der BRD entspricht in etwa der Feststellungsteil des Bestätigungsberichts in der Schweiz; vgl. Greyerz, Ch., Prüfung, Berichterstattung und Vorgehen bei Kapitalverlust und Überschuldung...a.a.O., S. 13 ff

Die in Abbildung III/8 dargestellten Funktionen lauten:

a) Funktion "Prüfungsbericht"

b) Funktion "Bestätigungsvermerk"

$$\left\{ \begin{array}{l} 0; \quad y \leq 1 \\ f(y); \quad 1 < y < 2 \\ f(y); \quad 2 \leq y < 3 \text{ a} \\ B_{1/2} \text{ konst}; \quad y \geq 3 \text{ a} \end{array} \right\} = X = \left\{ \begin{array}{l} 0; \quad y \leq 1 \\ 0; \quad 1 < y < 2 \\ A_{\text{konst.}}; \quad 2 \leq y < 3 \text{ a} \\ B_{1\text{konst.}}; 3\text{a} \leq y < 3 \text{ b} \\ B_{2\text{konst.}}; \quad y \geq 3 \text{ b} \end{array} \right\}$$

Die unabhängige Variable Y kennzeichnet die "relative Bedeutung von Fehlern im geprüften Jahresabschluß" für den Prüfer. Die Bestimmung eines Wertes für X, d.h. die Festlegung des Punktes, ab dem der Prüfer keinen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk mehr erteilt, sowie des Punktes, ab dem auch ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk nicht mehr erteilt wird, also das Testat versagt wird, ist von vielen Faktoren abhängig, insbesondere von den gesetzlichen Normen zur Testaterteilung¹⁾ sowie der Auffassung des Prüfers über den Zusammenhang zwischen relativer Fehlerbedeutung und Testaterteilung.

1) vgl. Fachgutachten FG 3/77 des IdW, "Grundsätze für die Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlußprüfungen", in: Ergänzung 1967...a.a.O., S. 40/25

Diese Faktoren bestimmen den Kurvenverlauf der Funktion, der hier Einfachheit halber zwischen $1 < y < 3$ linear angenommen wurde. Die verschiedenen Wertbereiche der abhängigen Variablen X determinieren die für die Bestimmung von Prüfaktivitäten maßgebenden Materiality-Grenzen¹⁾, hier verstanden als bestimmte Schwellenwerte, zu denen

1. nach Meinung des Prüfers eine Auswirkung des Fehlerausmasses auf den Bestätigungsvermerk nach den Grundsätzen ordnungsmässiger Rechnungslegung erforderlich ist, und
2. nach Meinung des Prüfers eine bestimmte Form des Bestätigungsvermerks und Prüfungsberichts notwendig ist, um den Jahresabschlußadressaten entscheidungserhebliche Korrekturinformationen zu liefern.

Als typische Wertbereiche ergeben sich:

$X = 0$ $(Y \leq 1)$	Der Prüfer wird einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilen und in seinem Prüfungsbericht festgestellte Soll-Ist-Abweichungen nicht oder nur am Rande erläutern. Er schätzt die relative Bedeutung von Fehlern im geprüften Jahresabschluß als irrelevant für die Ordnungsmäßigkeit ein und hält die Abgabe von Zusatzinformationen im Rahmen seines gesetzlichen Auftrags durch Einschränkung oder Versagung des Testats bzw. einen entsprechenden Prüfungsbericht nicht für erforderlich.
-------------------------	--

1) Bei informationstheoretischer Betrachtung versteht man unter Materiality-Grenzen die Werte, ab denen Informationen entscheidungsrelevant werden.

$$X = f(y)$$

$$(1 \leq y \leq 2)$$

Der Prüfer wird im Wertebereich $0 \leq X \leq A$ mit Zunahme der persönlichen Einschätzung der Fehlerbedeutung zunächst seine Erläuterungen zu den Soll-Ist-Abweichungen im Prüfungsbericht ausbauen, den Bestätigungsvermerk aber noch nicht einschränken. Nach seiner Auffassung sind die im geprüften Abschluß nicht beseitigten Soll-Ist-Abweichungen nicht so bedeutsam, daß sie eine Testatseinschränkung rechtfertigen, andererseits aber auch nicht so unbedeutend, daß im Prüfungsbericht eine entsprechende Erläuterung unterbleiben kann. Nach Prüferauffassung ist eine berichtspflichtige Einschränkung der Ordnungsmäßigkeit von Teilbereichen des Jahresabschlusses gegeben die Zusatzinformationen im Prüfungsbericht erfordert. Die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses als Ganzes sieht der Prüfer aber noch für gegeben an mit der Folge, daß er es im Rahmen seines gesetzlichen Auftrages für nicht erforderlich hält, denjenigen Abschlußadressaten Zusatzinformationen in Form eines eingeschränkten Testats zu geben, denen der Prüfungsbericht nicht zur Verfügung steht.

$$X = f(y)$$

$$(2 \leq y \leq 3a)$$

Im Wertebereich $A \leq X < B$, schätzt der Prüfer die Bedeutung der nicht durch die Prüfung beseitigten Fehler im geprüften Jahresabschluß als so stark gegen die Ordnungsmäßigkeit verstoßend ein, daß er neben der Fehlererläuterung im Prüfungsbericht auch den Bestätigungsvermerk einschränkt. Nach seinem prüferischen Selbstverständnis ist die Ordnungsgemäßigkeit des Jahresabschlusses insgesamt so sehr beeinträchtigt, daß es auch gegenüber den outsiders, die den Prüfungsbericht selbst i.d.R. nicht erhalten, einer zusätzlichen, die Jahresabschlußinformationen korrigierenden Information in Form des eingeschränkten Testats bedarf.

$X = B_1$ konst. (B_2 konst.)

($Y \geq 3$ a)

Nach Auffassung des Prüfers ist bei $X = B_1$ der Punkt erreicht, ab dem die im geprüften Jahresabschluß enthaltenen Fehler so sehr die Ordnungsmäßigkeit einschränken, daß der Bestätigungsvermerk zu versagen ist. Da dies das extremste Mittel der Bescheinigung der Nicht-Ordnungsmäßigkeit durch Testat darstellt, verläuft die Funktion "Bestätigungsvermerk" ab diesem Punkt parallel zur Ordinate. Der Prüfungsbericht dagegen wird noch durchaus bis zu einem als sinnvoll erachteten Umfang ($X = B_2$, $Y \geq 3$ b) ausgebaut, im Extremfall bis zur vollständigen Erläuterung der Fehler. Sämtliche Abschlußadressaten werden hier auf die Unzuverlässigkeit der im Jahresabschluß enthaltenen Informationen im Sinne der geltenden Rechnungslegungsnormen aufmerksam gemacht.

Als "material" sind demnach diejenigen Tatbestände anzusehen, deren jahresabschlußmäßige Darstellung im Fall der Sollabweichung den Prüfer aufgrund seines eigenen Rechtsverständnisses veranlaßt,

1. die Soll-Ist-Abweichung im Prüfungsbericht zu erläutern, und/oder
2. einen anderen als einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk zu erteilen, bzw. nicht die vorbehaltlose Abnahme der Bilanz vorzuschlagen,

um den Jahresabschlußadressaten im Rahmen des gesetzlichen Erfordernisses korrigierende Zusatzinformationen zu den unmittelbaren Informationen des Jahresabschlusses zu geben.

Operationalitätskriterien wären somit einerseits praktikierbare Denkanweisungen für den Prüfer, die ihm einen eindeutigen Standort im eigenen Selbstverständnis zu seiner Prüferfunktion (Präzisierung seines gesetzlichen Auftrages) finden ließen, andererseits durchführbare Handlungsanweisungen, die eine Übersetzung von möglichen Soll-Ist-Abweichungen in "berichtspflichtige" und "nicht-berichtspflichtige" ermöglichen würden unter gleichzeitiger Bestimmung eines Maßstabes für die jeweiligen Grenzen, ab denen die Soll-Ist-Abweichungen zur Einschränkung oder Versagung eines bestätigenden Gesamturteils über den Jahresabschluß zu führen haben.

Sperl¹⁾ hat in seiner Untersuchung zur Prüfungsprogrammplanung unter Zugrundelegung des Entscheidungsverhaltens eines "average prudent investors"²⁾ für die Bestimmung solcher Materiality-Grenzen überzeugend dargelegt, daß deren Quantifizierung in allgemein gültiger Form sowohl empirisch als auch theoretisch unmöglich ist, da

1) vgl. Sperrl, A., Prüfungsplanung...a.a.O., hier S. 67

2) vgl. SEC, Regulation S-X Rule 1-02; Grady, P., Inventory ...a.a.O., S. 39; auch Kruse greift auf den "average prudent investor" zurück, vgl. Kruse, H.G., Die Grundsätze der Materiality und Consistency im Handels- und Steuerrecht der Vereinigten Staaten von Amerika, in: ZfB 1968, S. 446 ff

- sich eine Verhältnisskala zur Messung der Wirkung von Soll-Ist-Abweichungen auf das Informationssystem eines "average prudent investors" nicht bestimmen läßt,
- auch eine Intervall-Skala für eine solche Messung nicht konstruierbar ist,
- eine unter Umständen mögliche ordinale Messung der bei Soll-Ist-Abweichungen vorgerufenen Informationswirkung¹⁾ schon mangels Nachprüfbarkeit individueller Materiality-Entscheidungen nicht weiterhilft,
- und schließlich auch die Vorgabe allgemein anerkannter Materiality-Standards keinesfalls objektive, nicht einmal plausible Materiality-Entscheidungen gewährleistet.²⁾

Die Wahl eines "average prudent investors" zur ex ante Bestimmung zweckgerechter Materiality-Grenzen ist meines Erachtens aber zu weitreichend und nicht prüfzielgerecht. Die Bestimmung der Materialität nach der Wirkung von Soll-Ist-Abweichungen auf das Entscheidungsverhalten eines "average prudent investors" läßt unbeachtet, daß es nur um eine Materialität im Sinne der bestehenden Rechnungslegungsnormen geht.

1) Gemeint sind die Auswirkungen fehlerhafter Informationen auf das Entscheidungsverhalten.

2) vgl. Accountants International Study Group: Materiality in Accounting. Current Practices in Canada, the United Kingdom and the United States, New York 1974, Tz 29

Es ist in erster Linie Aufgabe des Gesetzgebers, Normen zu institutionalisieren, deren Gehalt dem Informationsbedürfnis eines "average prudent investors" nahekommmt, nicht dagegen die des Prüfers, Prüfungsinformationen zu liefern, die für einen solchen investor material sind und eine den Prüfer überfordernde Ergründung des mutmaßlichen Informationssystems dieses "average prudent investors" voraussetzt.

Ersetzt man daher - wie es hier vorgeschlagen wird - den "average prudent investor" durch den "Abschlußprüfer mit pflichtmässigem Ermessen", so benötigt man kein detailliertes Wissen mehr über das Entscheidungsverhalten irgend eines Jahresabschlußadressaten, z.B. eines "average prudent investors", da als Prämisse unterstellt wird, daß sich deren Informationsinteressen in entsprechenden Rechnungslegungsnormen niederschlagen haben.¹⁾ Die Jahresabschlußprüfung bleibt damit eine reine Gesetz- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung und es geht nur um "im Rahmen des gesetzlichen Erfordernisses korrigierende Zusatzinformationen" an Jahresabschlußadressaten. Der Komplexität der Jahresabschlußprüfung entsprechend gibt es eine Vielzahl von Faktoren, die Gegenstand von "Einwendungen" im Sinne von § 167 Abs. 2 AktG oder der Anbringung von "Vorbehalten" im Sinne von Art. 729 OR sein können,²⁾ doch auch hier ist eine Beurteilung der Wesentlichkeit erforderlich.

1) Wenn dies nicht der Fall ist, so stellt dies ein gesetzgeberisches und kein prüfungsspezifisches Problem dar.

2) vgl. WP-Handbuch 1977...a.a.O., S. 910 ff sowie Revisionshandbuch der Schweiz...a.a.O., Teil 3.4., S. 10 ff

"In vielen Fällen kann für die Beurteilung der Wesentlichkeit eines Fehlers seine Relation zu sinnvollen Bezugsgrößen (Betrag des betroffenen Jahresabschlußpostens, Vermögens- und Kapitalstruktur, Bilanzsumme, bilanzmässiges Eigenkapital, Jahresergebnis) herangezogen werden..."¹⁾, jedoch kann allein auf solche Bezugsgrößen nicht abgestellt werden, da sich der Verstoß "...auch allein innerhalb eines Bilanzpostens (bei dessen Ausweis oder im Wertansatz) derart auswirken..."²⁾ kann, daß eine Testatseinschränkung bzw. eine Vorbehaltsanbringung erforderlich ist. "Schließlich kann auch eine grundsätzliche Frage mit im Einzelfall geringer Auswirkung Gegenstand einer wesentlichen Einwendung sein."³⁾ Sind die Einwendungen insgesamt so schwerwiegend, daß ein positives Gesamturteil über den Jahresabschluß nicht mehr gegeben werden kann, so ist der Bestätigungsvermerk zu versagen bzw. die Rückweisung der Bilanz an die Verwaltung zu beantragen.

Mit Rücksicht auf die Verschiedenartigkeit der möglichen Verstöße gegen die Rechnungslegungsvorschriften lassen sich keine allgemeinen Richtlinien für die Vornahme von Versagungen und Einschränkungen bzw. Vorbehaltsanbringungen und Rückverweisungen angeben⁴⁾, wenngleich Praxis

1) WP-Handbuch 1977...a.a.O., S. 911

2) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft,...a.a.O., § 167, Tz. 48

3) ebenda

4) gleicher Ansicht sind Adler/Düring/Schmaltz, vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft,...a.a.O., § 167, Tz. 51

und Schrifttum für einige typische Tatbestände eine bestimmte Auffassung über deren Behandlung gebildet hat.¹⁾

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, daß Operationalitätskriterien zur Bestimmung der Art und des Ausmasses von Prüfungsaktivitäten nur für den Einzelfall auf der Grundlage einer genauen Analyse des Zusammenhangs zwischen gesetzlich erforderlicher Berichtspflicht bzw. Testaterteilung einerseits und Soll-Ist-Abweichungen andererseits bestimmt werden können. Die Heranziehung eines "average prudent investors" bedeutet hierbei einen erschwerenden Umweg, da zusätzliche Annahmen über dessen informations-systembedingte Reaktionen auf Soll-Ist-Abweichungen gewonnen werden müssen und damit eine prüfzielfremde Funktion, die eigentlich dem Gesetzgeber obliegt, integriert wird. Legt man daher zur Beurteilung der Materialität von Sachverhalten und deren tatbestandsmässiger Normentsprechung einen "Abschlußprüfer mit pflichtgemäsem Ermessen" zugrunde, so wird das Bestreben nach Operationalisierung zumindest vereinfacht. Setzt man außerdem "Operationalisierung" nicht mit "Quantifizierung" gleich, so lassen sich durchaus Operationalitätskriterien für bestimmte Einzelfälle angeben,²⁾ die eine Berichtspflicht begründen und/oder Auswirkungen auf das prüferische Gesamturteil haben.

1) vgl. z.B. die Ergebnisse der Fachtagung 1969 der Schweizerischen Treuhand- und Revisionskammer zu Art. 729 OR, in: Revisionshandbuch der Schweiz...a.a.O., Teil 3.4., Seite 10 ff oder Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft,...a.a.O., § 167, Tz. 53 ff

2) z.B. Verletzung der Höchstwertvorschriften bei der Bewertung von Rückstellungen

Vermutet der Prüfer Soll-Ist-Abweichungen, die sich wegen ihrer Materialität auf Berichtsumfang und/oder Gesamturteilsabgabe auswirken, so werden dadurch seine Aktionen so lange bestimmt, bis er ein ihm vorgegebenes normatives¹⁾ Tatbestandsmerkmal zur Berichterstattung oder Testaterteilung als erfüllt ansieht. Die Komplexität des gesamten Prüfungsstoffes, sowie die Vielschichtigkeit möglicher Soll-Ist-Abweichungen bringt es mit sich, daß sich allgemein gültige Aussagen zur Bestimmung der Materialität von Prüfungsobjekten sowie Soll-Ist-Abweichungen nach unseren derzeitigen Erkenntnissen nicht treffen lassen, damit aber auch detaillierte und außerdem in einem System strukturierbare Operationalitätskriterien kaum bestimmbar sind. Unter dem Aspekt intersubjektiver Nachprüfbarkeit erscheint meines Erachtens der Grundsatz der "prüferbezogenen Materiality" als das am meisten geeignete Kriterium zur Bestimmung von Prüffaktivitäten, da

1. Materiality weitgehender operationalisierbar ist, als z.B. die sogenannten Fehltrurteilskosten,
2. die Materiality von Prüfungsinformationen und Soll-Ist-Abweichungen bei Prüferbezogenheit eher eine intersubjektive Nachprüfbarkeit gestattet, als bei

1) z.B. Versagung des Bestätigungsvermerks, sofern die gesamte Buchführung nicht ordnungsgemäß ist

Zugrundelegung eines "average prudent investors". Dies ist eine Folge des größeren Realitätsbezugs - den Prüfer gibt es wirklich - sowie der Tatsache, daß infolge relativer Homogenität des Prüferberufs hinsichtlich Tätigkeitsfeld, Ausbildungs- und Wissenstand, die Anwendung ähnlicher Maßstäbe für zu messende Größen, zu beurteilende Sachverhalte und anzuwendende Prüfungsaktivitäten durch die Prüfer vermutet werden kann.¹⁾

3223 Allgemeine Berufsgrundsätze und fachliche Verlautbarungen des Berufsstandes

"Aus den allgemeinen Grundsätzen freiberuflicher Tätigkeit und aus den den Wirtschaftsprüfern obliegenden öffentlichen Aufgaben hat sich ein strenges Standesrecht entwickelt..."²⁾, das als Rahmenbedingung den prüferischen Ermessensspielraum einschränkt. Zwar hat sich die Entwicklung von Berufsgrundsätzen in den verschiedenen Ländern unterschiedlich vollzogen, die relativ gleichgerichtete Einschätzung der volkswirtschaftlichen Bedeutung des Prüferberufs vor "...dem Hintergrund einer Wirtschaftsverfassung, die auf freier unternehmerischer Betätigung, auf Freiheit der Entschließung und Dezentralisierung dieser Entscheidung beruht"³⁾, hat jedoch zu

1) So sind in der BRD die Tätigkeitsvoraussetzungen für Wirtschaftsprüfer gesetzlich in der WPO geregelt; in der Schweiz existiert eine ähnliche gesetzliche Regelung derzeit zwar noch nicht, für die vereidigten Buchprüfer ist aber durch bestimmte Prüfungsanforderungen ein ähnliches Wissensniveau Voraussetzung

2) WP-Handbuch 1977 ...a.a.O., S. 47

3) Lutter, M., Der Wirtschaftsprüfer und seine Aufgaben in unserer Zeit, unverändertes nur um einige Anmerkungen ergänztes Vortragsmanuskript, in: Bericht über die Fachtagung 1974 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland, e.V., Düsseldorf 1975, S. 228

allgemein anerkannten Grundregeln der Berufsausübung geführt.¹⁾ Neben berufswürdigem Verhalten, Unterlassung unlauterer Werbung und Kollegialität untereinander sind vor allem Unabhängigkeit, Ablehnung unvereinbarer Tätigkeiten, Verschwiegenheit und sachgerechte Berufsausübung solche allgemeine Grundregeln, die teilweise in den Gesetzen und sonstigen Normen der verschiedenen Länder niedergelegt und konkretisiert sind. So bestimmt sich das allgemeine Verhalten des deutschen Wirtschaftsprüfers nach § 43 der Wirtschaftsprüferordnung²⁾ wie folgt:

"(1) Der Wirtschaftsprüfer hat seinen Beruf unabhängig, gewissenhaft, verschwiegen und eigenverantwortlich auszuüben. Er hat sich insbesondere bei der Erstattung von Prüfungsberichten und Gutachten unparteiisch zu verhalten.

(2) Der Wirtschaftsprüfer hat sich jeder Tätigkeit zu enthalten, die mit seinem Beruf oder dem Ansehen des Berufs unvereinbar ist. Er hat sich der besonderen Berufspflichten bewußt zu sein, die ihm aus der Befugnis erwachsen, gesetzlich vorgeschriebene Bestätigungsvermerke zu erteilen. Er hat sich auch außerhalb der Berufstätigkeit des Vertrauens und der Achtung würdig zu erweisen, die der Beruf erfordert."

-
- 1) vgl. z.B. die Rahmen-Berufsgrundsätze, die von der Subkommission "Berufsgrundsätze" der UEC erarbeitet und vom Comité Exécutif der UEC in seiner Sitzung vom 06.03.1975 verabschiedet wurden, in: Europäische Studien über Wirtschaftsprüfung, Düsseldorf 1977, S. 20 ff
- 2) vgl. Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung), in der Fassung vom 05. Nov. 1975, BGBl. I/S 2803; zur allgemeinen Verhaltensempfehlung an den schweizerischen Abschlußprüfer vgl. weiter unten;

Näher gekennzeichnet werden diese grundsätzlichen Anforderungen, die für den Fall einer aktienrechtlichen Abschlußprüfung zum Teil im Aktiengesetz selbst explizit genannt sind¹⁾, in den von der Wirtschaftsprüferkammer erlassenen Berufsrichtlinien.²⁾

Der Abschlußprüfer ist bei der Durchführung einer ordnungsgemäßen Abschlußprüfung wie auch bei anderen Tätigkeiten³⁾ vor allem dem Grundsatz der Neutralität, also den Geboten Unabhängigkeit und Unbefangenheit unabdingbar verpflichtet.⁴⁾ Danach muß der Abschlußprüfer "... bei seinen Feststellungen, Beurteilungen und Entscheidungen frei von Einflüssen, Bindungen und Rücksichten sein, die seine Unabhängigkeit und Unbefangenheit beeinträchtigen könnten.

-
- 1) vgl. § 163 Abs. 2 (unbefangen), § 164 Abs. 2 und 3 (unabhängig), § 168 Abs. 1 (unparteiisch, verschwiegen), AktG
 - 2) Richtlinien für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer gemäß § 57 Abs. 1 WPO, festgestellt von der Wirtschaftsprüferkammer, Stand 01. Dez. 1977, Düsseldorf 1977, (Zitierweise: Richtlinien für die Berufsausübung...)
 - 3) der Grundsatz der Besorgnis der Befangenheit kommt nur dann nicht zum Tragen, wenn die Berufspflicht der Unparteilichkeit nicht besteht, z.B. bei der Steuer- und Wirtschaftsberatung
 - 4) vgl. von Wysocki, K., Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen...a.a.O., S. 8 f, betreff die prüfungstheoretische Begründung dieser Gebote; im übrigen z.B. Jäckel, G., Die Unabhängigkeit der Abschlußprüfer bei der Pflichtprüfung von Aktiengesellschaften der öffentlichen Hand, Hamburg/Berlin/Bonn, 1960, S. 38 ff

Er hat seine Tätigkeit zu versagen, wenn seine Unabhängigkeit gefährdet ist oder er sich befangen fühlt... ferner..., wenn ein sachlich vernünftiger Grund besteht, aus dem die Besorgnis abgeleitet werden kann, er sei befangen, also innerlich nicht frei."¹⁾ Nur wenn Unabhängigkeit und Unbefangenheit des Abschlußprüfers gegeben sind und dies von den Jahresabschlußadressaten nicht angezweifelt wird, kann das Urteil des Abschlußprüfers "vertrauenswürdig" sein, kann von einer zielsystemadäquaten Jahresabschlußprüfung die Rede sein. Ist dieser prüfungsprozeß-determinierende Neutralitäts-Grundsatz nämlich verletzt, so können die Informationsempfänger nicht mehr davon ausgehen, daß die vom Prüfer vorgenommenen Prüfungsaktivitäten das Ziel verfolgen

- Entscheidungen der Bilanzierenden in Richtung normentsprechender Rechnungslegung hervorzurufen,
- die Jahresabschlußinformationen als verläßlich im Sinne der bestehenden Rechnungslegungsnormen zu kennzeichnen, oder durch Zusatzinformationen in Form eines Prüfungsvermerks und/oder Prüfungsberichts Informationschwächen und -mängel zu kompensieren,
- die Sicherstellung der Normentsprechung herbeizuführen, um dem öffentlichen Auftrag als Organ der staatlichen Rechtspflege gerecht zu werden,

1) Richtlinien für die Berufsausübung...a.a.O., S. 7; vgl. in diesem Zusammenhang Helbling, C., "Revision im Jahre 2000", in: Zukunftsaufgaben der Revision, Band 49 der Schriftenreihe der Schweizerischen Treuhand- und Revisionskammer, Zürich 1981, S. 175 ff (Zitierweise: "Revision im Jahre 2000"...))

- eine Erreichung der übrigen Zielelemente eines gegebenen, teils auch theoretisch konstruierbaren (aber auch im wesentlichen unbekannten) Zielsystems der Jahresabschlußprüfung anzustreben¹⁾.

Die Nichteinhaltung der Neutralitätsverpflichtung als grundsätzlicher Aktionsdeterminante führt zur Aufhebung der in der öffentlichen Erwartung liegenden Prüfungsfunktion "Informationssicherung" und führt zu der Forderung nach einem anderen "Sicherungsinstitut", z.B. einer staatlichen Kontrollbehörde in Form eines Aktienamtes.²⁾

Eng verbunden mit den Grundsätzen der Unabhängigkeit und Unbefangenheit sind Eigenverantwortlichkeit, Verschwiegenheit und Unparteilichkeit.³⁾

Eigenverantwortlichkeit verlangt, daß der Prüfer sich sein Urteil selbst bildet und seine Entscheidungen selbst trifft, unabhängig von Weisungen jeder Art, "...die sich auf die Beurteilung von Sachverhalten beziehen."⁴⁾

1) vgl. Pkt. 128 dieser Arbeit

2) vgl. zu dieser Problematik z.B. Kicherer, H.P., Kummer mit der Unabhängigkeit - Plädoyer für ein Aufsichtsamt, in: Der Volkswirt, Nr. 16, 1969, S. 38 ff; auch in der Schweiz wird der Ruf nach Staatskontrolle laut, vgl. Schönle und Dohm, Die Unabhängigkeit der Revisionsstellen von Banken und Anlagefondsleitungen, Zürich 1974

3) vgl. im einzelnen zu diesen Grundsätzen die "Richtungsweisen den Feststellungen" der Wirtschaftsprüferkammer, abgedruckt im Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1977, S. 48 ff

4) WP-Handbuch 1977...a.a.O., S. 57

Verschwiegenheit erfordert Geheimhaltung von Tatsachen oder Umständen, die dem Prüfer bei seiner Tätigkeit zur Kenntnis gelangen; er darf außerdem solche Kenntnisse nicht für sich verwerten noch unbefugt offenbaren.¹⁾

Die Prüfungsfeststellungen sowie die Berichterstattung über die durchgeführte Prüfung hat außerdem unparteiisch zu erfolgen. Unparteilichkeit kann angenommen werden, wenn im Prüfungsbericht wesentliche Tatbestände²⁾ nicht verschwiegen, einseitige Feststellungen nicht getroffen werden, der Prüfer also "... alle wesentlichen Tatbestände hervorhebt und sein Urteil allein aus der Sache heraus bildet."³⁾

Als weitere bedeutende Aktionsdeterminante ist der Grundsatz der Gewissenhaftigkeit⁴⁾ anzusehen. Danach "...wird vom Abschlußprüfer erwartet, daß er seine Aufgaben sorgfältig und nach bestem Wissen und Gewissen erledigt und daß er sich hierbei von dem Grundsatz der getreuen und sorgfältigen Rechenschaftslegung leiten läßt".⁵⁾

1) vgl. Richtlinien für die Berufsausübung...a.a.O., Abschn. IV

2) vgl. zum Begriff Wesentlichkeit = Materiality Pkt. 32222

3) v. Wysocki, K., Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen... a.a.O., S. 145

4) zu den Begriffen Gewissenhaftigkeit und Sorgfalt vgl. Baumbach, A., Hueck, A., Hueck, G., Aktiengesetz (1965), § 168 Anm. 2 und 3; Mellerowicz, K., in Großkommentar zum AktG, (AktG 1937), § 141 Anm. 9; Schulze zur Wiesch, D.W., Grundsätze ordnungsmäßiger aktienrechtlicher Jahresabschlußprüfung, Düsseldorf 1963, S. 108 ff und S. 121 f

5) Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung... a.a.O., S. 33

Dies erfordert insbesondere¹⁾ die Berücksichtigung der Fachgutachten und Stellungnahmen der berufsständischen Einrichtungen zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, Bilanzierung, Berichterstattung und Prüfung, von denen ohne gewichtige Gründe nicht abgewichen werden darf. "Der Wirtschaftsprüfer hat... sorgfältig zu prüfen, ob die Grundsätze eines Fachgutachtens oder einer Stellungnahme in dem von ihm zu bearbeitenden Fall anzuwenden sind."²⁾ Unkenntnis oder Nichtbeachtung von Fachgutachten oder eine mangelnde Auseinandersetzung mit diesen stellen eine vorwerfbare und im Wege der Berufsaufsicht zu verfolgende Pflichtverletzung dar.³⁾ Wenngleich es der Grundsatz der Unabhängigkeit verbietet, dem Abschlußprüfer seitens der Aufsichtsbehörde für den Einzelfall Weisungen zu erteilen, in einer zweifelhaften Rechtslage eine bestimmte Rechtsansicht zu vertreten,⁴⁾ so sind für den Prüfer die Fachgutachten und Stellungnahmen als richtungsweisende Allgemein-Auffassungen zur Berufsausübung entsprechend dem Grundsatz einer getreuen und sorgfältigen Rechenschaftslegung verbindlich.

1) vgl. dazu die Richtlinien für die Berufsausübung... a.a.O., S. 11 ff

2) Richtlinien für die Berufsausübung...a.a.O., S. 11

3) vgl. die Verlautbarungen der Wirtschaftsprüferkammer anläßlich der Sitzung vom 11./12.08.1966, in: Mitteilungsblatt der Wirtschaftsprüferkammer, Nr. 18/1966, S. 4

4) vgl. BGH-Beschluß vom 13.12.1971, in: NJW 1972, S. 541

Als wichtigste dieser die Prüfungsdurchführung betreffenden berufsständischen Normen¹⁾, die den Aktionsraum der deutschen Wirtschaftsprüfer begrenzen²⁾, lassen sich die drei Fachgutachten

- "Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen"³⁾,
- "Grundsätze ordnungsmässiger Berichterstattung bei Abschlußprüfungen"⁴⁾,
- "Grundsätze für die Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlußprüfungen"⁵⁾,

des Hauptfachausschusses des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. nennen.

Ohne hier auf diese fachgutachtlichen Grundsätze näher einzugehen, kann behauptet werden, daß sie als zu beachtende Richtlinien eine Konkretisierung der gesetzlichen Zielsetzung der Abschlußprüfung durch Determinierung möglicher Prüfungsaktionen bedeuten, indem sie über ihren Normcharakter sicherstellen, "... daß Abschlußprüfungen nicht unter einem bestimmten Mindestniveau durchgeführt werden."⁶⁾

1) vgl. Egner, H., Betriebswirtschaftliche Prüfungslehre... a.a.O., S. 82

2) "begrenzen" im positiven Sinne von "bestimmen"

3) FG 1/77, in: Ergänzung 1967 der Sammlung: Die Fachgutachten und Stellungnahmen, a.a.O., S. 40/5 ff

4) FG 2/77, in: Ergänzung 1967 der Sammlung: Die Fachgutachten und Stellungnahmen, a.a.O., S. 40/15 ff

5) FG 3/77, in: Ergänzung 1967 der Sammlung: Die Fachgutachten und Stellungnahmen, a.a.O., S. 40/25 ff

6) Kicherer, H.P., Grundsätze...a.a.O., S. 30

Für den Abschlußprüfer in der Schweiz¹⁾ liegen zwar gleichermaßen detaillierte gesetzliche und berufsständische Normierungen zur Berufsausübung in dieser Form nicht vor, dennoch determinieren nahezu die gleichen Berufsgrundsätze dessen Prüfungsaktivitäten. Nach Artikel 723 OR muß der Büchersachverständige "unabhängig" sein. Aus seiner Verantwortlichkeit nach Auftragsrecht²⁾ ergeben sich im Zusammenhang mit seiner "Büchersachverständigkeit" entsprechend hohe Ansprüche an seine berufliche Sorgfalt.³⁾ Demgemäß ist die Jahresabschlußprüfung "...nach den gesetzlichen Vorschriften und den dazu vom Berufsstand entwickelten Regeln pflichtgemäß auszuführen."⁴⁾ "Nach Art. 2 der Berufsordnung der Schweizerischen Treuhand- und Revisionskammer ist der Bücherexperte verpflichtet, seine Tätigkeit so auszuüben, daß das in ihn gesetzte Vertrauen gerechtfertigt ist. Er besorgt die ihm anvertrauten Aufträge mit der gebotenen Sorgfalt und vertritt nur, was vor der Rechtsordnung und nach bestem Wissen und Gewissen verantwortet werden kann. Er enthält sich jeder Tätigkeit, die mit dem Ansehen des Berufsstandes unvereinbar ist".⁵⁾

1) gemeint ist nachfolgend immer der "besondere Sachverständige" im Sinne von Art. 723 OR

2) maßgebend sind die Artikel 394 ff, insbesondere Art. 398 sowie Art. 97 f OR

3) das Maß der Sorgfalt bestimmt sich u.a. nach Bildungsstand und Fachkenntnissen; vgl. Art. 328 Abs. 1 u. 2 OR,

4) Revisionshandbuch der Schweiz...a.a.O., Teil 3.1, S. 7

5) ebenda, Teil 3.3., S. 10

Hinzu kommt die gesetzliche Verpflichtung zur Verschwiegenheit gemäß Art. 730 OR. Geht man außerdem noch davon aus, daß der Status des Püferberufs weitgehend internationalisiert ist und die Schweizerische Revisions- und Treuhandkammer als schweizerische Standesvertretung Mitglied der UEC¹⁾ ist, kann davon ausgegangen werden, daß die von der UEC entwickelten "Rahmen-Berufsgrundsätze für Wirtschaftsprüfer"²⁾ in ihrer wenig präzisen Form als Minimalbedingungen auch das Verhalten schweizerischer Abschlußprüfer determinieren.

Insgesamt geben darüber, "...was der Abschlußprüfer zu tun hat, um eine Prüfung ordnungsgemäß durchzuführen,...die allgemeinen Grundsätze aber nur in sehr abstrakter Form Auskunft".³⁾ Dennoch wird durch sie die prüferische Aktionsgesamtheit und damit der Verlauf des Prüfungsprozesses indirekt determiniert.⁴⁾

-
- 1) Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers; der schweizerische Berufsstand der Abschlußprüfer gehört zu den ersten Mitgliedern der UEC seit ihrer Gründung in 1951
 - 2) Empfehlung der UEC zu den Berufsgrundsätzen, in: Europäische Studien über Wirtschaftsprüfung, Düsseldorf 1977, S. 20 ff, (Zitierweise: Empfehlung der UEC...)
 - 3) Kicherer, H.P., Grundsätze...a.a.O., S. 147
 - 4) gleicher Ansicht: Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung...a.a.O., S. 34

Von der Vielzahl möglicher Einflußgrößen¹⁾, die auf Art und Umfang prüferischer Aktivitäten einwirken und daher bei den Ermessensentscheidungen des Abschlußprüfer determinierend wirken, sind die organisationalen Gegebenheiten des bei der Abschlußprüfung angetroffenen Rechnungswesens von besonderer Bedeutung.

Unter den "organisationalen Gegebenheiten des Rechnungswesens" wird hierbei die Summe der im zu prüfenden Unternehmen existenten Erfassungs- und Verarbeitungsprozesse²⁾ zur Erstellung von Buchführung und Jahresabschluß verstanden, einschließlich der in diese Prozesse eingebauten Kontroll- und Korrekturereinrichtungen.

Aus den einschlägigen gesetzlichen Vorschriften Deutschlands und der Schweiz zur Jahresabschlußprüfung³⁾ ergibt sich, "...daß nicht nur der

-
- 1) vgl. hierzu insbesondere: Meier, A., Rechtliche und tatsächliche Gestaltung der Jahresabschlußprüfung von Aktiengesellschaften, in: ZfhF, NF, Jg. 9 (1957), S. 397 ff; Mautz, R.K., Evidence, Judgement and the Auditor's Opinion, in: JofA, Bd. 107 (1959), Nr. 4, S. 40 ff; Pougin, E., Die Berücksichtigung des Internen Kontrollsystems als Grundlage ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, Düsseldorf 1959, S. 67 ff; Minz, W., Prüfungsmethoden, in: WPg 1960, S. 90; vgl. außerdem die Aufzählung im Pkt. 322 dieser Arbeit
 - 2) vgl. Skinner, R.M., and Anderson, R.J. Analytical Auditing, An Outline of the Flow Chart Approach to Auditors, Toronto 1966, S. 10
 - 3) § 162 Abs. 1 Satz 1 AktG schreibt die Prüfung "unter Einbeziehung der Buchführung" vor, § 167 Abs. 1 AktG bezieht in den Bestätigungsvermerk die Buchführung mit ein, Art. 728 OR schreibt den Revisoren vor zu prüfen, ob die Bücher "ordnungsmässig geführt sind".

Jahresabschluß ansich, sondern auch dessen Fundierung durch die Buchführung Gegenstand der Prüfung ist"¹⁾. Dadurch wird dem engen Zusammenhang zwischen der die Geschäftsvorfälle erfassenden Buchführung und dem zwangsläufig auf diesem Rechenwerk aufbauenden Jahresabschluß Rechnung getragen. Es wäre nun allerdings zu einfach, diesen Zusammenhang allein auf die zahlenmässige Darstellung von Sachverhalten zu reduzieren, wie dies beispielsweise Sperl²⁾ tut, und zu unterstellen, daß sich Fehler der Buchführung nur in unvollständigen oder falschen Zahlen niederschlagen und nach Aufdeckung durch Abschlußbuchungen beseitigbar sind. Diese Unterstellung würde unzulässigerweise implizieren, daß

1. alle relevanten Soll-Ist-Abweichungen des Prüfungsobjektes Buchführung kardinal skalierbar sind, also die Ermittlung der Abweichungen als Differenz zwischen Soll- und Istwerten der Merkmalsausprägungen des Prüfungsobjektes durch eine Rechenoperation erfolgen kann, und
2. eine Fehlerbeseitigung durch Abschlußbuchungen stets die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung wieder herstellen und damit die Voraussetzung schaffen kann, deren Ergebnisse dem Jahresabschluß zugrunde zulegen.

1) Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung... a.a.O., S. 106

2) Sperl, A., Prüfungsplanung ...a.a.O., S. 96

Tatsächlich verhält es sich aber so, daß das Prüfungsobjekt Buchführung - wie die meisten Prüfungsobjekte im Bereich der Abschlußprüfung - nicht nur durch ein einziges Merkmal, z.B. die zahlenmäßige Sachverhaltsdarstellung, beschrieben ist, das seine Gesetzmäßigkeit ausmacht. Eine Vielzahl relevanter Merkmale wie z.B. Eindeutigkeit der Kontenbeschriftung, sachlich richtige Kontierung und Verbuchung, zeitnahe Verbuchung, ordnungsgemäße Ablage von Belegen, etc. beschreiben das Prüfungsobjekt Buchführung und sind hinsichtlich ihrer Soll-Ist-Abweichung durch den Abschlußprüfer zu beurteilen. Es ist unschwer einzusehen, daß zahlreiche Abweichungen, z.B. eine falsche Kontenbeschriftung oder eine wenig zeitnahe Verbuchung, nicht kardinal skalierbar sind und auch durch eine Abschlußbuchung nicht korrigiert werden können.

Zielorientierte Jahresabschlußprüfung bedeutet u.a., daß die Bedeutung von Prüfungsobjekten und deren Soll-Ist-Abweichungen unter Bezugnahme auf das Zielsystem der Jahresabschlußprüfung bestimmt wird. Geht man von dem prüfungsrelevanten Oberziel einer "Sicherstellung der Normkongruenz"¹⁾ aus, so liegt es nahe, Fehler innerhalb der organisationalen Gegebenheiten eines Rechnungswesens auch unter Bezugnahme auf das Ziel "Normentsprechung" der gesollten Erfassungs- und Verarbeitungsprozesse sowie ihrer Prozeßbestandteile²⁾ zu beurteilen.

1) vgl. Pkt. 128 dieser Arbeit

2) als Prozeßbestandteile werden hier "Input" und "Output" verstanden

Dementsprechend ist es sinnvoll, von den in der Literatur meist anzutreffenden Fehlereinteilungen¹⁾ und Gewichtungsfaktoren²⁾ abzurücken, und die Soll-Ist-Abweichungen im organisationalen System des Jahresabschluß-relevanten Rechnungswesens hinsichtlich ihrer (normverletzenden) Folgen zu differenzieren in

- Abweichungen bei funktional unabdingbaren Merkmalen, sowie
- Abweichungen bei abdingbaren Merkmalen, die Nachprüfungs- oder Sicherungsfunktion haben.³⁾

"Als nicht funktional notwendig werden diejenigen Merkmale bezeichnet, die der Erhöhung des Zuverlässigkeitsgrades des jeweiligen Vorgangs oder Arbeitsablaufes dienen, wie z.B. Elemente des Internen Kontrollsystems, also Kontrollen, Vergleiche, der Grundsatz der Funktionstrennung..., aber auch Merkmale, die einer späteren Überprüfung dienen sollen, wie z.B. Einhaltung der Regeln des Formularwesens, der Abzeichnung, der Dokumentation... Als funktional unabdingbar werden (demgegenüber) diejenigen Merkmale bezeichnet, ohne die der betreffende Vorfall oder Ablauf überhaupt nicht abgeschlossen werden könnte."⁴⁾

1) vgl. z.B. Baetge, J., Möglichkeiten der Objektivierung des Jahreserfolges...a.a.O., S. 33 ff; Mautz, R.K. und Sharaf, H.A., The Philosophy of Auditing, American Accounting Association, 1961, S. 155 ff

2) vgl. z.B. Schulte, E.B., Quantitative Methoden...a.a.O., S. 24 ff; abenso Kolarik, F.G., Die Buchführung als Allokationsproblem von heterograden Wahrscheinlichkeitsstichproben, Diss., Wien 1964, S. 40 ff

3) vgl. Egner, H., Betriebswirtschaftliche Prüfungslehre...a.a.O., S. 185

4) ebenda, S. 185

Erkennt der Abschlußprüfer Fehler bei den "funktional unabdingbaren Merkmalen" eines Prüfungsobjektes, so wird er dessen Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit ablehnen müssen, da die Merkmalsanforderungen hinsichtlich des Ziels "Normentsprechung" nicht vorliegen. Ist beispielsweise das für die Gesetzmäßigkeit einer Buchführung funktional unabdingbare Merkmal "zeitgerechter Verbuchung"¹⁾ verletzt, so wird dies zu einem entsprechend restriktiven Prüferurteil über die organisationalen Gegebenheiten im geprüften Unternehmen führen, das etwa wie folgt lauten könnte:

"Die organisatorische Abwicklung der Buchführung hat nicht zu einer zeitgerechten Verbuchung der Geschäftsvorfälle geführt; die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist daher nicht gegeben".

Daß die Korrektur eines solchen Fehlers mittels Abschlußbuchung für die Vergangenheit nicht mehr möglich ist, bedarf keiner Erläuterung. Andererseits gibt es denkbar viele funktional unabdingbare Fehler, die im Rahmen der Jahresabschlußprüfung noch beseitigt werden können, z.B. falsche Kontenbeschriftung, Fehlbuchungen, etc., sofern die Rechnungslegenden aufgrund der Anregung des Prüfers hierzu bereit sind.

1) vgl. z.B. § 146 Abs. 1 der Abgabenordnung 1977, sowie die Kommentierung hierzu, u.a. Klein, F., Orlopp, G., Kommentar, Abgabenordnung 1977, München 1977, § 146, Anm. 1 ff, S. 275 ff;

Folgen die hinsichtlich des Rechnungswesens Entscheidungsberechtigten der Korrekturanregung des Prüfers nicht, so sind unter dem Gesichtspunkt einer zielorientierten Prüfung die korrigierbaren, aber nicht korrigierten Fehler den nicht korrigierbaren Fehlern gleichzusetzen.¹⁾

Werden bei der Jahresabschlußprüfung Fehler bei "funktional abdingbaren Merkmalen" eines Prüfungsobjektes entdeckt, so führt dies nicht unmittelbar zu einer Ablehnung der Ordnungsmäßigkeit unter dem Gesichtspunkt zielorientierter Abschlußprüfung. Vielmehr werden spezielle Prüfungsaktivitäten erforderlich, die ergeben sollen, ob diese Fehler bei den abdingbaren Merkmalen zu Fehlern bei unabdingbaren Merkmalen der Prüfungsobjekte Jahresabschluß²⁾ und Buchführung geführt haben. Stellt der Prüfer z.B. fest, daß geeignet aufeinander abgestimmte Methoden und Maßnahmen einer "Internal Accounting Control"³⁾ nicht vorliegen, so führt dies a priori nicht zu einer Verwerfung der Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens.

1) gleicher Ansicht ist Egner, H., Betriebswirtschaftliche Prüfungslehre...a.a.O., S. 186

2) verstanden als Bilanz, Erfolgsrechnung und evtl. Geschäftsbericht

3) Gegenstand des "Internal Accounting Control" ist das betriebliche Rechnungswesen und das Problem der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung; Zuverlässigkeit und Funktionsfähigkeit des Rechnungswesens sollen durch "check the accuracy and reliability of the accounting data" sichergestellt werden; vgl. American Institute of Accountants, Internal Control-Elements of a Coordinated System, New York 1948; vgl. Neubert, H., Internal Control und Innenrevision im Rahmen der Abschlußprüfung, in: WPg 1960, S. 174

Die prüferischen Aktivitäten sind jedoch der vorgefundenen Situation anzupassen, sowie entsprechend spezifisch zu gestalten, um herauszufinden, ob die Zuverlässigkeit und Funktionsfähigkeit der Erfassungs- und Verarbeitungsprozesse des Rechnungswesens dennoch gegeben ist, und die in den Konten, Journalen, etc. dokumentierten Verarbeitungsergebnisse gesetz- und satzungsmässig sind. Da in einem solchen Fall auf Ergebnisse der "Internal Accounting Control" nicht zurückgegriffen werden kann, somit Schlußfolgerungen für eine Vielzahl gleichartiger Erfassungs- und Verarbeitungsergebnisse aus einer Prüfung bestehender Systemkontrollen nicht gezogen werden können, wird auch der Prüfungsumfang in der Regel zunehmen.

Neben den beschriebenen Fehlereigenschaften - korrigierbar/nicht korrigierbar, Abweichung bei funktional unabdingbaren -/funktional abdingbaren Merkmalen - ist weiterhin von Bedeutung, wie die Soll-Ist-Abweichungen gemessen werden können, ob durch Unterschieds-, Rang- oder Abstandsskalen und wie die unterschiedliche Stärke von Abweichungen bestimmt werden kann.¹⁾ Egner²⁾ hat in einem hypothetischen Modell die verschiedenen Fehlereigenschaften - Korrigierbarkeit - Funktionszusammenhang - Messverfahren - Stärke der

1) vgl. im einzelnen hierzu Egner, H., Betriebswirtschaftliche Prüfungslehre ..a.a.O., S. 186

2) ebenda, S. 174 ff

Abweichung — kombiniert und als denkbaren Kategorisierungs- und Gewichtungsprozeß für das Entstehen eines prüferischen Verhaltens-
musters zur Ablehnung fehlerbehafteter Prüfungs-
objekte dargestellt:

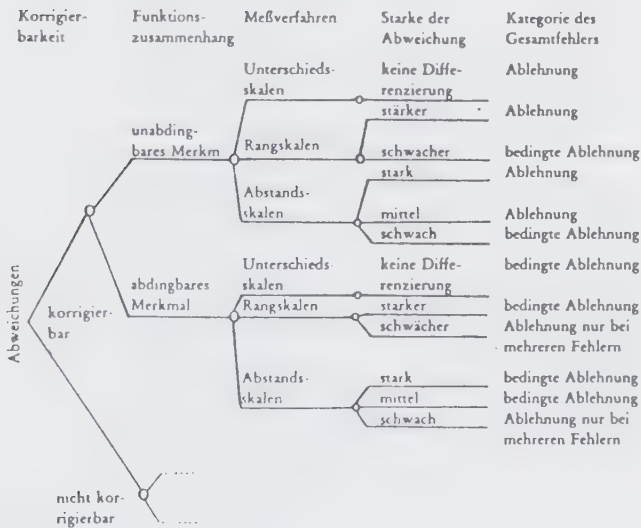


Abb.III/9: Fehlerkriterien kombiniert mit der Annahme eines bestimmten prüferischen Ablehnungsverhaltens

Quelle: Egner, H., Betriebswirtschaftliche Prüfungslehre, Berlin, New York 1980, S. 187

Für die hier gestellte Frage einer Determinierung des Prüfungsgeschehens durch die organisationalen Gegebenheiten des vorliegenden Rechnungswesens hilft diese Darstellung bestimmter Fehlerkriterien folgende Zusammenhänge zu erkennen:

1. Es sind nicht nur zahlenmässig darstellbare Fehler, die sich im Rahmen einer Jahresabschlußprüfung ergeben können und die die zu entfaltenden Prüfungsaktivitäten mitbestimmen,
2. auf die einzelnen Abweichungen sind je nach deren Eigenschaften unterschiedliche Prüfungsaktivitäten zu entfalten, da differente Meßverfahren und Abweichungsstärke-Messungen für die Bestimmung der Kategorie eines Fehlers erforderlich sind,
3. auch Abweichungen bei abdingbaren Merkmalen eines Prüfungsobjektes sind für den Umfang prüferischer Aktivitäten von Bedeutung; werden Fehler im auf das Rechnungswesen bezogenen internen Kontrollsystem, verstanden als Gesamtheit an Regelungen und Handlungen zur Sicherung der Ordnungsmäßigkeit der Erfassung und Verarbeitung tatsächlicher Geschäftsvorfälle, festgestellt, oder fehlt ein solches Kontrollsystem überhaupt, so führt dies in der Regel nur zu einer bedingten Ablehnung des Prüfungsobjektes Buchführung

bzw. einer Ablehnung nur mit weiteren Fehlern.¹⁾ Die Wirkung auf die Prüfungsaktivitäten ist unverkennbar: Zusätzliche Prüfungsaktivitäten müssen ergeben, ob die "bedingte Ablehnung" zur "unbedingten Ablehnung" wegen Vorliegens zusätzlicher, die Ordnungsmäßigkeit beeinträchtigender Faktoren führt.²⁾

4. Die Unterschiedlichkeit aller denkbar möglichen Fehler im Prüfungsobjekt "jahresabschlußrelevantes Rechnungswesen" kann verschiedene Vorgehensweisen in der Prüfungsdurchführung eröffnen. Sind nämlich die vorgefundenen zu beurteilenden Erfassungs-, Verarbeitungs- und/oder Kontrollvorgänge durch ein System von Regelungen und Handlungen festgelegt, kann der Prüfer Beweiskraft für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung auch dadurch gewinnen, daß er Aufbau und Ablauf dieser Vorgänge prüft, also eine Systemprüfung durchführt.³⁾

5. Liegen wirksame organisatorische Systeme zur Sicherung der Normentsprechung im

1) dabei ist meines Erachtens die "Ablehnung nur bei weiteren Fehlern" der "bedingten Ablehnung" gleichzustellen, da hier die Ablehnung unter der Bedingung des Vorliegens weiterer Fehler steht;

2) vgl. Fußnote 1

3) vgl. Scinner, R.M. und Anderson, R.J., *Analytical Auditing...* a.a.O., S. 11; Ieffson, U., *Wirtschaftsprüfung...* a.a.O., S. 209; Mayer, H.J., *Begriff und Methodik der Systemprüfung*, in: WPg 1974, S. 345 ff

Rechnungswesen¹⁾ vor, so werden die Prüfungsaktivitäten auch dadurch determiniert, als dem Materiality-Grundsatz²⁾, eine ausreichende Urteilsqualität mit minimalem Prüfungsaufwand zu erreichen, nur dann entsprochen wird, wenn im Rahmen der Jahresabschlußprüfung die Prüfung des Internen Kontrollsystems so weit ausgedehnt wird, bis sie "...als Nachweis einer ordnungsmäßigen Buchführung und als Grundlage zur Beurteilung der Zuverlässigkeit der Prüfungsunterlagen herangezogen werden kann."³⁾ Bei diesem Vorgehen verschafft sich der Prüfer zunächst "...Kenntnisse von der Sicherheit und Ordnungsmäßigkeit des Verfahrens und erhält dadurch eine sachgerechte Grundlage für die Bestimmung von Art und Umfang der weiteren Prüfungshandlungen."⁴⁾ Zeigt das Interne Kontrollsystem Schwächen, so sind die hieraus resultierenden möglichen Fehlerwirkungen bei den für die Ordnungsmäßigkeit unabdingbaren Merkmalen zu analysieren, der durch Ergebnisprüfungen⁵⁾ zu deckende Informationsbedarf des Prüfers wächst.

1) z.B. ein Internes Kontrollsystem (einschl. einer Internen Revision, vgl. AICPA Internal Control, Elements of coordinated system and its importance to management and the independent public accountant, Special Report by the Committee Auditing Procedure, New York 1949, S. 6, übersetzt von Neubert, H., Internal Control, Düsseldorf 1959, S. 9

2) vgl. Pkt. 32222

3) Sperl, A., Prüfungsplanung ...a.a.O., S. 99

4) WP-Handbuch 1977...a.a.O., S. 1035, unter Hinweis auf Spieth, E., in: WPg 1970, S. 415

5) Ergebnisprüfung bedeutet hier eine Prüfung, die sich ausschließlich auf Input und Output der Erfassung und Verarbeitung bezieht, nicht aber auf die Erfassungs- und Verarbeitungsprozesse

Bestätigt sich andererseits die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, so nimmt der Umfang notwendiger Ergebnisprüfungen ab, da hierdurch dem Prüfer Beweiskraft für die Hypothese vermittelt wird, daß auch ordnungsmäßige Erfassungs- und Verarbeitungsergebnisse vorliegen.¹⁾

3225 Fehlerbedeutung und Fehlerrisiko

Eine weitere wesentliche Determinante prüferischer Aktivitäten ergibt sich aus dem vom Prüfer vermuteten Auftreten bedeutender Soll-Ist-Abweichungen bei bestimmten Prüfungsgegenständen oder Prüfungsbereichen. Sind die rechnungslegungsspezifischen organisationalen Gegebenheiten, speziell das interne Kontrollsystem, bei dem zu prüfenden Unternehmen nicht so perfekt, daß Fehlermöglichkeiten bei zuverlässigem Funktionieren des Systems ausgeschlossen werden können, so ergibt sich die Notwendigkeit, das System auf Schwachstellen zu untersuchen und eine Korrelation zu erwarteten Soll-Ist-Abweichungen des eigentlichen Prüfungsobjektes herzustellen.²⁾

1) vgl. Smith, Kenneth, A., An Examination of the Nature and Measurement of Internal Control in Audit Environments Diss. University of Texas in Austin 1971, S. 18 (Zitierweise: An Examination...)

2) vgl. Mini, D.L., Internal Control Evaluation and Audit Program Planning, Diss. Urbana (I 11.), 1964, S. 115

"Lassen sich Schwächen im Rechnungswesen, insbesondere im Kontrollsystem, genauer lokalisieren, so ist es vielfach möglich, daraus Schlüsse auf die Art..."¹⁾ und Wichtigkeit von Fehlern sowie das Fehlerrisiko zu ziehen. Als Fehlerarten ließen sich beispielsweise die in nachfolgender Tabelle Aufgeführten unterscheiden:

Fehlerarten
(exemplarische Darstellung)

	In Geld auszudrücken	Nicht in Geld auszudrücken
1. Fehler im Beleg	Falsche Beträge	Fehlende Unterschriften
2. Abweichungen zwischen Buchung und Beleg	Falscher Betrag gebucht. Verwechslung von Soll und Haben	Falsche Belegnummer
3. Fehlerhafte Konten oder Journale	Rechenfehler, Übertragungsfehler	Wie unter 2
4. Verstöße gegen Bewertungsgrundsätze	Zu hohe oder zu niedrige Bewertung	Entfällt
5. Abweichungen zwischen Soll- und Istbestand	Mehr- oder Minderbestand	Entfällt

Abb. III/10: Fehlerarten (exemplarische Darstellung)

Quelle: Kicherer, H.P., Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung ...a.a.O., S. 210

1) Kicherer, H.P., Grundsätze ...a.a.O., S. 209

Bevor es zu einer ex-ante-Bestimmung der prüferischen Fehlererwartung, also des Fehlerrisikos¹⁾ kommen kann, bedarf es aber eines Gewichtungsschemas, "...welches erlaubt, Fehler unterschiedlicher 'Schwere' bezüglich ihres Gewichtes für die Urteilsbildung eindeutig festzulegen."²⁾ Erst dann ist es nämlich möglich zu entscheiden, welche Konsequenzen aus einer bestimmten Fehlerkonstellation zu ziehen sind und ein Urteil über das Teil-/Prüfungsobjekt "...hinsichtlich der Sicherheit und Genauigkeit numerisch zu fixieren."³⁾ Nun hängt aber die Beurteilung der Fehlergewichtigkeit meist von einer Vielzahl von Fehlermerkmalen⁴⁾ und außerdem der intuitiven⁵⁾ subjektiven Prüferauffassung ab. Die zahlreichen Versuche, die möglichen Fehlererscheinungen zu katalogisieren und zu

-
- 1) Loitlsberger spricht nicht vom "Fehlerrisiko", sondern von "Fehlererwartungen"; in dieser Arbeit werden die beiden Begriffe synonym verwendet; vgl. Loitlsberger, E., Treuhand- und Revisionswesen...a.a.O., S. 89
 - 2) Schulte, E.B., Quantitative Methoden...a.a.O., S. 21
 - 3) Rackles, R., Das Problem der repräsentativen Auswahl bei der aktienrechtlichen Abschlußprüfung, Diss., Frankfurt/Main 1961, S. 199
 - 4) vgl. zu den Fehlermerkmalen Mautz, R.K., Sharaf, H.A., The Philosophy...a.a.O., S. 117 ff
 - 5) vgl. hierzu Mautz, R.K., Fundamentals of Auditing, 2. Aufl., New York, London, Sydney, 1964, S. 61 (Zitierweise: Fundamentals of Auditing...)

systematisieren¹⁾, erfolgen dementsprechend häufig in der Absicht, eine Fehlergewichtung zu ermöglichen, da die Auffassung vorherrscht, daß "...sich Fehlergewichtungsschemata ohne vorherige Definition der zu gewichtenden Fehler nicht aufstellen lassen."²⁾ Ohne an dieser Stelle einen vollständigen Fehlerkatalog entwickeln zu wollen,³⁾ seien in Anlehnung an Baetge⁴⁾ sowie Mautz/Sharaf⁵⁾ einige der wichtigsten Merkmale dargestellt, nach denen Fehler unterscheidbar sind, unter Hinweis auf mögliche Fehlerursachen bzw. Instrumente der Fehlerbewirkung:

Fehlermerkmal	Gegensatzpaar	Ursache/Instrument
1. Kenntnis durch Verursacher	1.1. Bewußte Fehler	1.1.1 Fehler durch Bilanzpolitik
		1.1.2 Fehler durch dolose Handlungen
		1.1.3 Fehler durch Vereinfachungen der Abrechnungsmethoden
		1.1.4 Fehler durch Abweichen mathematischer Verfahren
		1.1.5 Fehler durch Schätzung von Parametern der Grundgesamtheit mit Hilfe von Stichproben
		1.1.6 Abstraktions- oder Adäquationsfehler

- 1) vgl. z.B. Schulte, E.B., Quantitative Methoden...a.a.O., S. 22 ff; Baetge, J., Möglichkeiten der Objektivierung des Jahreserfolges...a.a.O., S.33 ff; Schreier, J., Kontrolle und Revision, Hamburg o.J., (1925), S. 53 ff; Ray, I.C., Classification of Audit Evidence, in: JofA, Bd. 117 (1964), Nr. 3, S. 42 ff;
- 2) Schulte, E.B., Quantitative Methoden...a.a.O., S. 21
- 3) Bei der Vielzahl möglicher Fehlermerkmale wäre dies ein aussichtsloses Unterfangen
- 4) vgl. Baetge, J., Möglichkeiten der Objektivierung des Jahreserfolges...a.a.O., S. 41 ff
- 5) vgl. Mautz, R.K., Sharaf, K.A., The Philosophy...a.a.O., S. 117 ff

Fehlermerkmal	Gegensatzpaar	Ursache/Instrument
	1.2 Unbewußte Fehler	1.2.1 Fehler durch den Faktor Arbeit 1.2.2 Fehler durch den Faktor Betriebsmittel
2. Erwartungswert	2.1 Erwartungsabhängige Fehler	2.1.1 Sichere Erwartungen 2.1.2 Wahrscheinliche Erwartungen 2.1.3 Glaubwürdige Erwartungen 2.1.4 Vertrauenswürdige Erwartungen 2.1.5 Völlig unsichere Erwartungen
	2.2 Erwartungsunabhängige Fehler	2.2.1 Fehler durch dolose Handlungen 2.2.2 Fehler durch double standards 2.2.3 Fehler durch Mängel im Faktor Arbeit 2.2.4 Fehler durch Mängel im Faktor Betriebsmittel 2.2.5 Fehler durch Zeitmangel
3. Statistische Erfäßbarkeit	3.1 Zufällige Fehler	3.1.1 Fehler durch Mängel im Faktor Arbeit 3.1.2 Fehler durch Mängel im Faktor Betriebsmittel 3.1.3 Fehler durch sonstige Zufälligkeiten
	3.2 Systematische Fehler	3.2.1 Fehler durch Mängel im Faktor Arbeit 3.2.2 Fehler durch Mängel im Faktor Betriebsmittel (z.B. Programmfehler) 3.2.3 Fehler durch Unzulänglichkeiten im organisationalen System
4. Erscheinungsform	4.1 Versteckte Fehler	4.1.1 Fehler durch Bilanzpolitik 4.1.2 Fehler durch dolose Handlungen 4.1.3 Fehler durch andere Ursachen
	4.2 Offene Fehler	} verschiedene Ursachen/ Instrumente
5. Häufigkeit des Auftretens	5.1 Häufig 5.2 Selten	
6. Verantwortlichkeiten	6.1 Fehler durch dispositiven Faktor 6.2 Fehler durch ausführenden Faktor	
7. Ergebnisbeeinflussung	7.1 Beträgsmäßig hohe Fehler 7.2 Beträgsmäßig geringe Fehler	

Fehlermerkmal	Gegensatzpaar	Ursache/Instrument
8. Ausweis im Jahresabschluß	8.1 Ausweis unter falscher Position	} Verschiedene Ursachen/ Instrumente
	8.2 Ausweis unter richtiger Position	
9. Quantifizierbarkeit	9.1 Quantitative Fehler	
	9.2 Qualitative Fehler	

Abb. III/11: Exemplarischer Fehlerkatalog

Es bedarf keiner Erläuterung, daß sich ein "Fehler" als Kombination der verschiedensten Merkmale darstellen kann. Kicherer¹⁾ spricht in diesem Zusammenhang von "Fehlertypen", um zum Ausdruck zu bringen, daß die Wichtigkeit eines Fehlers nicht nur von einem, sondern von einer Anzahl von Merkmalen abhängt.

Hat nun der Abschlußprüfer - wenn auch nur aus einem intuitiven Verhaltensmuster heraus²⁾ - gedanklich eine Kategorisierung möglicher Fehler (Typen) parat, wird er aufgrund seiner subjektiven Vorstellungen³⁾ eine Fehlergewichtung anstreben. Bei quantitativen Fehlern kann dabei deren unterschiedliches Gewicht für die Urteilsbildung relativ einfach erkannt und erfaßt werden, da solche Soll-Ist-Abweichungen "...mittels eines einheitlichen, quantitativen Maßstabes - z.B. Geldeinheiten - zu messen sind und deshalb addiert werden können."⁴⁾

1) Kicherer, H.P., Grundsätze...a.a.O., S. 208 f

2) vgl. Mautz, R.K., Fundamentals of Auditing...a.a.O., S. 61; Abschlußprüfer entwickeln aufgrund ihrer Lernprozesse in der Vergangenheit meist ein intuitives Verhaltensmuster

3) vgl. Pkt. 3212

4) Schulte, E.B., Quantitative Methoden...a.a.O., S. 23

Liegen dagegen Fehler vor, die die qualitativen Sachverhalte eines Prüfungsobjektes beeinflussen, ist erst ein geeigneter Maßstab für die "Schwere" der Abweichung zu bestimmen.¹⁾ Manche Autoren, z.B. Schulze zur Wiesch²⁾, Bernstein³⁾ oder das American Institute of Certified Public Accountants⁴⁾ vereinfachen dabei das Problem, indem sie die Wichtigkeit eines Fehlers von der in Geldeinheiten ausgedrückten Soll-Abweichung abhängig machen, damit aber lediglich auf Fehler abheben, die die quantitativen Sachverhalte eines Prüfungsobjektes beeinflussen; qualitative Fehler bleiben dabei völlig unberücksichtigt⁵⁾.

Wenngleich die Unterscheidung und Systematisierung denkbarer Fehler durch den Prüfer zur Gewinnung von Anhaltspunkten für eine Fehlerbeurteilung unerlässlich ist, so kann dennoch keine allgemein gültige Aussage darüber getroffen werden, wann ein oder mehrere Fehler als bedeutend, als urteilsrelevant anzusehen sind.

-
- 1) Schulte, E.B., nennt z.B. die pauschale Methode, die differenzierende Methode, die verfeinerte differenzierende Methode; vgl. Schulte, E.B., Quantitative Methoden ...a.a.O., S. 23 ff
 - 2) vgl. Schulze zur Wiesch, D.W., Grundsätze ordnungsmäßiger aktienrechtlicher Jahresabschlußprüfung, Düsseldorf 1963, S. 131
 - 3) vgl. Bernstein, L.A., The Concept of Materiality, in: The Accounting Review, Vol XLII 1967, S. 93 f
 - 4) vgl. American Institute of Certified Public Accountants, Generally Accepted Auditing Standards- Their Significance and Scope, New York 1954, S. 25
 - 5) vgl. meine Kritik zur Reduzierung der Untersuchung auf quantitative Größen unter Pkt. 3224, die sich gegen das Vorgehen von Sperl richtet (vgl. Sperl, A., Prüfungsplanung...a.a.O., S. 96)

"Um fehlerhafte Zahlen richtig interpretieren zu können, ist es zunächst notwendig, eine richtige Vorstellung von der Größe der auftretenden Fehler zu besitzen,"¹⁾ sowie deren Richtung zu kennen. Dazu sind aber sogenannte Fehlergrenzen zu bestimmen, was einen Meßvorgang bedingt. Messen bedeutet ganz allgemein die Zuordnung von Zeichen²⁾ zu Objekten oder realen Phänomenen nach festgelegten Regeln, unter Bezug auf eine bestimmte Eigenschaft des betrachteten Objekts bzw. Phänomens³⁾. Handelt es sich um quantitative Fehler, so ist - wie bereits ausgeführt wurde - die Festlegung deren Fehlergrenzen wegen des Vorliegens eines Quantitätsmaßstabs relativ einfach; handelt es sich um zufällige Fehler, so können Fehlergrenzen direkt berechnet werden.⁴⁾ Bei zahlreichen anderen Fehlern (-typen), z.B. bei qualitativen oder systematischen Fehlern, sind die Fehlergrenzen aber nicht quantitativ bestimmbar, sie müssen anhand eines geeigneten Maßstabes durch den Prüfer geschätzt werden.⁵⁾

1) Pfanzagl, J., Allgemeine Methoden der Statistik, Bd. I, 2. Aufl., Elementare Methoden unter besonderer Berücksichtigung der Anwendungen in den Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Berlin 1964, S. 199, (Zitierweise: Allgemeine Methoden der Statistik...)

2) z.B. Zahlen oder Symbole

3) vgl. Stevens, S.S., Mathematics, measurement and psychophysics, in: Stevens, S.S. (Hrsg.), Handbook of experimental psychology, 3. Aufl., London, New York 1960, S. 1; Zur messtheoretischen Interpretation von Prüfungen vgl. u.a. von Wysocki, K., Grundlagen...a.a.O., S. 107 ff

4) vgl. Pfanzagl, J., Allgemeine Methoden der Statistik... a.a.O., S. 199

5) vgl. ebenda; Pfanzagl spricht davon, daß diese Fehlergrenzen durch Experten geschätzt werden können

Als Zwischenergebnis dieser kurzen Untersuchung soll festgehalten werden, daß

1. bei zahlreichen Fehlern (Fehlertypen) die zur Bestimmung der Fehlergröße und Fehlerrichtung notwendigen Meßvorgänge nur durch Anwendung von durch den Prüfer zu bestimmenden Maßstäben durchführbar sind, die Fehlergrenzenfindung also der Prüferschätzung überlassen bleibt,
2. Fehlerkatalogisierungen und -systematisierungen für die Einschätzung der Wichtigkeit von Fehlern zwar Anhaltspunkte liefern, die endgültige Entscheidung darüber aber ebenfalls im Prüferermessen liegt, die sinnvolle Anwendung des Konzepts der Fehlergewichtung "...letztenendes von der fachlichen Qualifikation und damit der Ausbildung der Prüfer..."¹⁾ und deren Normverständnis abhängt.

Da die derzeit in der Schweiz wie in der BRD bestehenden Prüfungsnormen "...nur das Aktionsfeld, auf dem sich der Prüfer bewegen soll und in groben Umrissen die wählbaren oder zu wählenden Aktions-elemente"²⁾ beschreiben, liegt es mehr oder weniger im Ermessen des Prüfers, Fehlergrenzen und Fehlergewichtung zu determinieren.

1) Kicherer, H.P., Grundsätze...a.a.O., S. 209

2) Hövermann, K., Zur Objektivierung aktienrechtlicher Jahresabschlußprüfungen, in: WPg 1977, Heft 18, S. 482 (Zitierweise: Zur Objektivierung aktienrechtlicher Jahresabschlußprüfungen...)

Hat er dies gedanklich, etwa im Vorstadium der Prüfung, getan, wird er nach dem Risiko des Auftretens der von ihm als bedeutend eingestuften Fehler fragen. Die Tatsache, daß dem Prüfer durch die gegebenen Planungs-, Beurteilungs-, Handlungs- und Kommunikationsnormen¹⁾ keine exakte Vorausbestimmung seiner Aktivitäten vorgeschrieben ist, erfordert von ihm die systematische Entwicklung einer Prüfungsstrategie, um den ihm zugestandenen Freiraum sinnvoll auszufüllen. Als solche Strategie kann meines Erachtens ein prüferisches Vorgehen bezeichnet werden, das Prüfungsschwerpunkte dort setzt, wo aufgrund gegebener Umstände a priori mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit angenommen werden kann oder muß, daß Fehler in einem bestimmten Umfang und Gewicht auftreten. Nachdem das Fehlerrisiko durch den Grad der Wahrscheinlichkeit des Auftretens eines Fehlers bestimmt wird, kann die beschriebene Entfaltung von Prüfungsaktivitäten als "fehlerrisikodeterminierte Prüfungsstrategie" bezeichnet werden. Als "Umstände", die den Wahrscheinlichkeitsgrad des Auftretens bestimmter Fehler in einem bestimmten Umfang beeinflussen, lassen sich beispielsweise die Qualität der rechnungslegungspezifischen organisationalen

1) vgl. Hövermann, K., Zur Objektivierung aktienrechtlicher Jahresabschlußprüfungen, ...a.a.O., S. 483; Hövermann kategorisiert die bestehenden Prüfungsnormen in dieser Weise entsprechend der von ihm vorgenommenen Klassifizierung der Prüfungsaktivitäten in Informationsgewinnung, -verarbeitung, -auswertung und -vermittlung.

Gegebenheiten des zu prüfenden Unternehmens nennen, aber auch andere Faktoren, wie etwa die Geeignetheit bestimmter Jahresabschlußpositionen zur Anwendung ergebnisbeeinflussender bilanzpolitischer Maßnahmen oder die Notwendigkeit der Anwendung von Zukunftsschätzungen zur Wertfindung eines Bilanzansatzes.

3226 Die Bedeutung der einzelnen Prüfungsgegenstände entsprechend ihrem absoluten oder relativen Wert

Das Gesamt-Prüfungsobjekt "Jahresabschluß" stellt ein äußerst komplexes Prüfgebiet dar, das sich in eine Vielzahl unterschiedlichster interdependenter Prüfungsgegenstände oder Teil-Prüfungsobjekte gliedert. "Die Gesetze, in denen für bestimmte Unternehmen eine Prüfung des Jahresabschlusses vorgeschrieben wird, enthalten keine näheren Bestimmungen über die Durchführung der Prüfung,"¹⁾ somit auch nicht über die Bestimmung und Abgrenzung einzelner Prüfungsgegenstände des Gesamt-Prüfungsobjektes. Zwar werden die der Prüfung zu unterziehenden Gegenstände der unter dem Begriff "Jahresabschluß" zusammengefaßten Teile des Rechnungswesens, nämlich Jahresbilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Geschäftsbericht sowie die Buchführung explizit genannt.²⁾

1) Fachgutachten 1/77 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. in: Ergänzung 1967...a.a.O., S. 40/5

2) vgl. § 162 Abs. 1 AktG, i.V. mit § 148 AktG bzw. Art. 728 OR

Dadurch wird aber lediglich der Prüfungsbe-
reich als solcher relativ eindeutig abge-
steckt¹⁾, ohne daß konkrete Anhaltspunkte
für eine Präzisierung einzelner Prüfungs-
gegenstände ableitbar wären. Auch die be-
stehenden Vorschriften über die Gliederung
der Bilanz und der Erfolgsrechnung sowie den
Inhalt des Geschäftsberichts zwingen zwar zu
einer Aufbereitung des gesamten Prüfungsge-
biets, die jedoch nicht ausreicht, "...die
für die Prüfung erforderliche Durchsichtig-
keit des gesamten Gebiets zu gewähren. Um
diese zu erreichen, ist es erforderlich,
das Prüfgebiet nach prüfungstechnischen Ge-
sichtspunkten in Prüffelder..."²⁾, d.h.
Teil-Prüfungsobjekte oder -prüfungsgegenstände
aufzuteilen. Hierzu bedarf es zunächst einer
konstituierenden Entscheidung des Abschlüß-
prüfers im Rahmen seiner Prüfungsprogramm-
planung zur Bestimmung von ihm geeignet er-
scheinenden Prüfungsgegenständen aus dem
Gesamtprüfungsobjekt durch Ziehung von Prüf-
feldergrößen. Da nicht auszuschließen ist,
"...daß mitunter erst während der Prüfungs-
ausführung Möglichkeiten erkennbar werden,
durch Änderungen der Prüfungsfeldergrößen
die Komplexität der Beurteilungsaufgabe ins-
gesamt zu verringern",³⁾ sind zudem An-
passungsentscheidungen notwendig.

1) vgl. Egner, H., Betriebswirtschaftliche Prüfungslehre...
a.a.O., S. 106, der aber hinsichtlich der Einbeziehung
der Buchführung erhebliche Zweifel an der Eindeutig-
keit der Abgrenzung des Prüfungsgebietes anmeldet;

2) Wulf, K., Die Planung ...a.a.O., in: WPg 1959, S. 515

3) Sperl, A., Prüfungsplanung...a.a.O., S. 106

"Die Verarbeitung der laufend während einer Prüfung gewonnenen Informationen... kann dazu führen, daß zu wiederholten Malen die ursprünglich vorgenommene Detailabgrenzung des Prüfungsgebietes geändert wird, weil sich die Notwendigkeit ergibt, weitere Gebiete in die Prüfung einzubeziehen, um Prüfungsurteile über zu prüfende Gegenstände abzusichern oder umgekehrt, weil sich aus den erarbeiteten Informationen kein Anhaltspunkt mehr dafür ergibt, daß die ursprüngliche Einbeziehungsentscheidung aufrechterhalten werden müßte."¹⁾

Dafür, wie im Einzelfall die Prüfungsfeldergrenzen, prüfzieladäquat festzulegen sind, d.h. die Teil-Prüfungsobjekte am für die Prüfung wirkungsvollsten bestimmt werden sollten, existieren zahlreiche sachliche Orientierungsmaßstäbe, wie etwa das Homogenitätskriterium, die Beschaffenheit vertikaler und horizontaler Interdependenzen zwischen den einzelnen Prüfungsgegenständen oder die Struktur des Buchführungssystems.²⁾

Konkrete und operable Normen oder gar verbindliche Richtlinien zur Prüffelderbestimmung existieren aber nicht; auch sind Mittelentscheidungen zur Festlegung von Prüfungsfeldergrenzen nicht unmittelbar aus den Prüfzielen ableitbar.³⁾

1) Egner, H., Betriebswirtschaftliche Prüfungslehre...a.a.O., S. 107 f

2) zu den möglichen Gründen und Kriterien der Prüfungsfelderabgrenzung vgl. u.a. Leffson, U., Wirtschaftsprüfung...a.a.O., S. 161 ff; Sperl, A., Prüfungsplanung...a.a.O., S. 101 ff; Hövermann, K., Grundsätze der Prüffelder- und Reihenfolgeplanung bei Jahresabschlußprüfungen, in: WPg 1979, S. 62 ff, (Zitierweise: Grundsätze der Prüffelder- und Reihenfolgeplanung bei Jahresabschlußprüfungen...)

3) gleicher Ansicht ist Egner, H., Betriebswirtschaftliche Prüfungslehre...a.a.O., S. 107

Da somit davon ausgegangen werden kann, daß "...unter einem Prüffeld ein (bislang) nicht operational definierbares Teilprüfgebiet zu verstehen"¹⁾ ist, hat der Abschlußprüfer, "... bei seiner Entscheidung über die Abgrenzung des Prüfungsgegenstandes einen erheblichen Freiraum, in dem sich seine persönlichen Ziele, seine persönlichen Normen und seine Persönlichkeitsstruktur auf seine Abgrenzungsentscheidungen auswirken können."²⁾

Dennoch wird dieses prüferische Ermessen insbesondere durch Eigenschaften der Prüfungsgegenstände selbst determiniert, die gleichzeitig auch Art und Umfang der Prüfungsaktionen beeinflussen, ohne daß der Abschlußprüfer auf diese Eigenschaften einen unmittelbaren Einfluß ausüben kann, nämlich

1. durch die Zahl der kleinsten Einheiten von Prüfungsgegenständen,³⁾
2. durch die Beschaffenheit der Prüfungsgegenstände,
3. durch den absoluten oder relativen quantitativ meßbaren Anteil einzelner Prüfungsgegenstände am Gesamt-Prüfungsobjekt, der hier als "quantitative Bedeutung" bezeichnet werden soll.

1) Hövermann, K., Grundsätze der Prüffelder- und Reihenfolgeplanung bei Jahresabschlußprüfungen...a.a.O., S. 63

2) Egner, H., Betriebswirtschaftliche Prüfungslehre...a.a.O., S. 107

3) Egner, H., nennt diese "kleinsten" Einheiten "Prüfungsobjekte"; dieser begrifflichen Konvention wird hier nicht gefolgt; vgl. Egner, H., Betriebswirtschaftliche Prüfungslehre...a.a.O., S. 107 ff

Zahl, Beschaffenheit und quantitative Bedeutung von Prüfungsgegenständen sind abhängig von den verschiedenen unmittelbar nicht prüferabhängigen Gegebenheiten des zu prüfenden Unternehmens, z.B. von dessen Leistungsprogramm¹⁾ und Organisationsstruktur²⁾, der Art der Datenerfassung und -verarbeitung³⁾, dessen wirtschaftlicher Lage⁴⁾ sowie der Unternehmensgröße⁵⁾. Einige Anmerkungen zu typischen Interdependenzen sollen hier als Verdeutlichung genügen. "Mit der Größe der Unternehmung verändern sich tendenziell die Zahl der zu verbuchenden Geschäftsvorfälle, die Zahl der zu prüfenden Belege, die Zahl der zu erfassenden Vermögensgegenstände und Schulden usw."⁶⁾

Schließt man den nur theoretisch denkbaren Fall aus, daß die Zahl dieser Einflußfaktoren mit zunehmender Unternehmensgröße nicht steigt, "... weil der Betrag des einzelnen Geschäftsvorfalles sowie der Wert des einzelnen Vermögensgegenstandes und Vermögensanspruches..."⁷⁾ proportional zum Wachstum des Unternehmens zunimmt, so erhöht sich i.d.R. die Zahl der kleinsten Einheiten von Prüfungsgegenständen mit zunehmender Unternehmensgröße.

1) vgl. Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung ...a.a.O., S. 80 ff

2) vgl. Poensgen, O.H., Geschäftsbereichsorganisation, Opladen 1973, S. 181 ff

3) vgl. Pkt. 3224 dieser Arbeit

4) vgl. FG 1/77 des IdW in Deutschland e.V., Anm. 4 zu C.V., in: Ergänzung 1967...a.a.O., S. 40/10

5) vgl. ebenda

6) Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung... a.a.O., S. 72

7) ebenda, S. 72

Auf die "kleinsten Einheiten" von Prüfungsgegenständen ist dabei deswegen abzustellen, da die Abgrenzung eines Prüfungsgegenstandes nicht von selbst gegeben, sondern prüfer-ermessens-abhängig ist. Andernfalls wäre es durchaus denkbar, daß trotz gestiegener Unternehmensgröße die Zahl der vom Abschlußprüfer determinierten Prüfungsgegenstände gleichgeblieben oder gar gesunken ist, da die Prüffeldergrenzen weiter gesteckt wurden. Die Beschaffenheit von Prüfungsgegenständen wird durch eine Vielzahl von Merkmalen beschrieben, die sich u.a. unter dem Gesichtspunkt der Beurteilbarkeit nach dem Grad ihrer Homogenität ordnen lassen. Die Homogenität eines Prüfungsgegenstandes hängt von der Art der zu ihm gehörenden und zu beurteilenden Ist-Objekte sowie von den bei diesen möglichen Soll-Ist-Abweichungen ab.¹⁾ Vollständige Homogenität kann angenommen werden, wenn gleichartige Ist-Objekte nach den gleichen Kriterien zu beurteilen sind.²⁾ Befinden sich dagegen verschiedenartige Ist-Objekte, die nach verschiedenen Kriterien zu beurteilen sind innerhalb eines Prüfungsgegenstandes (Prüffeldes), so liegt eine Heterogenität vor, die mehrere uneinheitliche Beurteilungsschritte voraussetzt.

1) vgl. Leffson, U., Wirtschaftsprüfung 1977...a.a.O., S. 162 sowie Leffson, U., Lippmann, K., Baetge, J., Zur Sicherheit und Wirtschaftlichkeit der Urteilsbildung bei Prüfungen, Bd. 1 der Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesens der Westfälischen Wilhelms-Universität, Münster, hrsg. von Leffson, U., Düsseldorf 1969, S. 26 (Zitierweise: Zur Sicherheit...)

2) vgl. Sperl, A., Prüfungsplanung...a.a.O., S. 102; insbesondere Zimmermann, E., Theorie und Praxis...a.a.O., S. 26

Existiert nun eine vom Prüfer vorgenommene Unterteilung des Gesamt-Prüfungsobjektes "Jahresabschluß" in einzelne Prüfungsgegenstände (Teilprüfungsobjekte, Prüffelder) und ändern sich a posteriori die Gegebenheiten des zu prüfenden Unternehmens, so ist damit zu rechnen, daß dadurch andersartige Ist-Objekte entstehen können, die die Homogenität bestehender Prüfungsfelder beeinflussen und bestehende Beziehungszusammenhänge tangieren. Ändert sich beispielsweise das Leistungsprogramm eines Unternehmens, so entstehen dadurch in einzelnen Prüfungsgebieten auch andersartige Ist-Objekte, da jedes Leistungsprogramm "...spezifische Arten von Geschäftsvorfällen sowie damit verbundene Risiken und Chancen..."¹⁾ bedingt, die sich in der Rechnungslegung und Berichterstattung niederschlagen.

"Welche Bedeutung einem Prüfungsgegenstand oder einem bestimmten Sachverhalt im Rahmen der Rechnungslegung zukommt, ergibt sich aus dessen absolutem oder relativem Wert".²⁾ Genaue Grenzen lassen sich hier naturgemäß sowohl in quantitativer wie in qualitativer Hinsicht ohne Bezug auf einen Einzelfall kaum angeben. Hinzukommt, daß es zahlreiche Faktoren gibt, die zahlenmäßig nicht quantifizierbar sind, aber dennoch für die Rechnungslegung von Bedeutung sind.

1) Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung ...a.a.O., S. 80

2) FG 1/77 des IdW in Deutschland e.V., Anm. 3. zu C.V., in: Ergänzung 1967...a.a.O., S. 40/9

So können z.B. Mängel in der Prozeßsteuerung eines Internal Accounting Control allein deshalb bedeutend sein, da durch sie gravierende Auswirkungen innerhalb des Buchführungssystems möglich sind. Andererseits können ein bestimmter Sachverhalt, eine Bilanzposition, ein "kleinster Prüfungsgegenstand", ein Prüfungsfeld... wegen der absoluten oder der in Bezug auf eine bestimmte Vergleichsgröße (Bilanzsumme, Umsatzerlöse...) relativen Höhe des Betrages, im Rahmen der Rechnungslegung Bedeutung haben.

Aus der Bedeutung für die Rechnungslegung kann nun aber nicht ohne weiteres auf die Bedeutung für die Abschlußprüfung geschlossen werden.¹⁾ Bereits an anderer Stelle wurde ausgeführt, daß die Bedeutung eines Gegenstandes nur unter Bezugnahme auf ein angestrebtes Ziel überhaupt bestimmbar ist.²⁾ Die Relevanz eines Prüfungsgegenstandes für die Rechnungslegung wäre dementsprechend nur dann äquivalent mit dessen Bedeutung für die Jahresabschlußprüfung, wenn die Beurteilung anhand ein und desselben Zieles oder Zielsystems erfolgen würde, somit eine definitive Zielkongruenz zwischen Rechnungslegung und Jahresabschlußprüfung existierte. Bei der Vielzahl der am Jahresabschluß Interessierten ist ohne weiteres verständlich, daß die Ziele, die die einzelnen Adressaten mit dem Rechnungswesen oder Teilen davon verbinden, höchst verschieden sind und kaum mit den "Prüfzielen"³⁾ übereinstimmen.

1) Wie dies z.B. Selchert tut; vgl. Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung...a.a.O., S. 73

2) vgl. Pkt. 3224

3) vgl. Punkte 1242 ff

Nur wenn man der Rechnungslegung die Ziele zugrundelegt, die die gesetzgeberische Öffentlichkeit mit ihr verbindet, so ist dieses Kongruenzerfordernis unmittelbar gegeben. Vereinfacht ausgedrückt konstituiert der Gesetzgeber Rechnungslegungsnormen mit dem Ziel, daß die Rechnungslegung entsprechend diesen Normen erfolgt; der Abschlußprüfung liegt aber in der Erwartung des Gesetzgebers die gleiche Zielsetzung zugrunde.

So einfach damit das Problem der Einschätzung der quantitativen wie qualitativen Bedeutung von Prüfungsgegenständen als sachliche Determinante prüferischen Ermessens und prüferischer Aktivitätenausübung gelöst zu sein scheint,¹⁾ so deutlich wird aber die Schwierigkeit seiner Substantiierung: Die Bedeutung von Prüfungsgegenständen hängt in erster Linie von den "Zielträgern" ab,²⁾ also z.B. vom Prüfer, einer multipersonalen Prüferinstanz, den Bilanzierenden, den Jahresabschlußadressaten, usw. Liegt eine mangelnde Identifikation des Abschlußprüfers mit den jahresabschlußrelevanten Normen und/oder den Vorschriften über die Prüfung vor, so wird seine Bedeutungseinschätzung von der in der Erwartung des Gesetzgebers liegenden abweichen.

1) Der logische Schluß wäre: Prüfungsspezifischen Sachverhalten ist im Rahmen der Prüfung die Bedeutung zuzumessen, die sie für die Rechnungslegung besitzen.

2) Heinen spricht im Zusammenhang mit der Ordnung von Zielen davon, daß eine "...Systematisierung der Zielmenge nicht allgemein gültig, sondern...entscheidungs-trägerbedingt" ist; vgl. Heinen, E., Das Zielsystem...a.a.O., S. 93

Da die Abgrenzung und Bedeutungseinschätzung einzelner Prüfungsgegenstände aber

1. einen Teil der Prüfungsaktivitäten ausmacht,
2. derzeit nicht methodologisch objektiviert ist,¹⁾ und daher
3. von der individuellen Prüferentscheidung

abhängt, läßt sich keine allgemein gültige Aussage zur Korrelation zwischen der Bedeutung eines Prüfungsgegenstandes und einem zumindest weitgehend ermessensfreien Prüfaktivitätenumfang treffen. Zwei grundsätzliche Aussagen hierzu sind aber dennoch möglich:

1. Diejenigen Eigenschaften von Prüfungsgegenständen, auf die der Prüfer keinen unmittelbaren Einfluß hat - Zahl der (kleinsten) Einheiten von Prüfungsgegenständen, deren Beschaffenheit und quantitative Bedeutung - zwingen in gewissem Maße zu "operationell objektiven"²⁾ Prüfaktivitäten, d.h. Aktivitäten, die als Elemente eines durch andere Faktoren determinierten Prüfungsablaufs oder "...eines technologischen Verfahrens Einwirkungen prüferischen Ermessens konzeptionell ausschließen."³⁾

1) Methodologische Objektivierung von Prüfaktivitäten wäre gegeben, wenn deren Gestaltung eindeutig und für alle Prüfer verbindlich normiert wäre; vgl. Hövermann, K., Zur Objektivierung aktienrechtlicher Jahresabschlußprüfungen...a.a.O., S. 478 ff, insbesondere S. 492

2) vgl. Wojdak, R., Levels of Objectivity in the Accounting Process, Accounting Review 1970, S. 88 ff

3) Hövermann, K., Zur Objektivierung aktienrechtlicher Jahresabschlußprüfungen...a.a.O., S. 483

Ist der Prüfungsablauf durch Faktoren wie Zeit, Prüferzahl, Vorinformationen, u.a. in einem bestimmten Umfang vordeterminiert, so führt eine zunehmende Zahl von Prüfungsgegenständen tendenziell zur Unmöglichkeit, eine vollständig lückenlose Prüfung durchzuführen. Die zwangsläufige Folge ist, zumindest partiell, ein prüferisches Vorgehen auf der Basis einer stichprobenweisen Prüfungsdurchführung. Damit ist aber eine prüferische Ermessensentscheidung, vollständig lückenlos zu prüfen, bereits ausgeschaltet. Da eine zielorientierte Jahresabschlußprüfung aber für jeden Prüfungsgegenstand ein als ausreichend sicher eingeschätztes Prüfungsurteil erfordert, und daher bestimmte Prüfungsgegenstände, z.B. solche, die keine geschlossene unteilbare Einheit darstellen¹⁾, lückenlos geprüft werden müßten, ist die stichprobenweise Prüfung dort vorzunehmen, wo deren Voraussetzungen gegeben sind, also die Beschaffenheit der Prüfungsgegenstände eine Auswahlprüfung zuläßt. Dies ist der Fall bei relativ homogenen Prüfungsgegenständen.²⁾ Auch hier ergibt sich unter der Voraussetzung der Vordeterminiertheit des Prüfungsablaufs durch die o.g. Faktoren, insbesondere durch die zur Verfügung stehende Prüfungszeit, eine gewisse Einschränkung prüferischen Ermessens.

1) Hier kann durch eine stichprobenweise Prüfung "...kein sicheres und genaues Prüfungsurteil gewonnen werden", vgl. Schulte, E.B., Quantitative Methoden...a.a.O., S. 45

2) vgl. Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung...a.a.O., S. 72

Entscheidet sich der Prüfer dann etwa für eine "zufallsgesteuerte Auswahlprüfung"¹⁾, so "...erfolgt die Auswahl der Prüfelemente selbst ohne Ermessenseinwirkung, allein vom Zufall her bestimmt. Sie ist damit operationell objektiv."²⁾

2. Bevor spezifische, auf einen einzelnen Prüfungsgegenstand bezogene Prüfungsaktivitäten entfaltet werden können, muß jeder Prüfer das Gesamt-Prüfungsobjekt "Jahresabschluß" im vorliegenden Zustand sichten, d.h. er muß sich einen ersten Überblick verschaffen. Geht er dabei zunächst von den in der Bilanz oder der Erfolgsrechnung enthaltenen Positionen als den vorläufig gegebenen Prüfungsgegenständen aus, so werden deren "quantitative" absolute oder relative Bedeutung einen gewissen vorläufigen Einfluß auf seine prüferische Entscheidungssituation ausüben. Je höher etwa der absolute Betrag einer einzelnen Position oder deren relativer Anteil an der Bilanzsumme oder anderen Bezugsgrößen ist, desto tendenziell notwendiger wird der Prüfer nach diesem ersten Anscheinsbeweis die Verwendung von Prüfaktivitäten auf den entsprechenden Prüfungsgegenstand ansehen.

1) Im Gegensatz zu einer bewußten Auswahlprüfung; vgl. Schulte, E.B., Quantitative Methoden...a.a.O., S. 45 ff

2) Hövermann, K., Zur Objektivierung aktienrechtlicher Jahresabschlußprüfungen...a.a.O., S. 487

Die Diskussion über die Einführung quantitativer Richtgrößen zur Bestimmung der Materiality von Prüfungsgegenständen oder Soll-Ist-Abweichungen ist nicht zuletzt auf solche Überlegungen zurückzuführen¹⁾.

Auch im folgenden Verlauf der Prüfung ist die quantitative Bedeutung eines Prüfungsgegenstandes eine prüfer-ermessensunabhängige Tatsache. Allerdings wird die weitgehend vom Prüfer abhängige "qualitative" Bedeutungseinschätzung, die aufgrund der Heranziehung auch aller nicht quantitativ bestimmbaren, nach Prüferermessen²⁾ für wesentlich eingeschätzten Merkmale des Prüfungsgegenstandes zustandekommt, die quantitative Bedeutung als Bestimmungsfaktor prüferischer Aktivitätenentfaltung ablösen.

Schließlich sei noch eine Anmerkung zur "Unmittelbarkeit" des prüferischen Einflusses auf bestimmte Eigenschaften von Prüfungsgegenständen gemacht.

Als unmittelbar nicht durch den Prüfer beeinflussbar wurden hier die der Entscheidungsgewalt anderer Personen obliegenden Eigenschaften von Prüfungsgegenständen angesehen, wie z.B. die Zahl der Geschäftsvorfälle, deren Art und betragsmässige Höhe.

1) vgl. hierzu: Accountants International Study Group, Materiality in Accounting, Current Practices in Canada, the United Kingdom and the United States, New York 1974, Tz 28

2) weil nicht "methodologisch objektiviert";

Ein gewisser mittelbarer Einfluß des Prüfers ist hierbei dennoch unter Umständen für die auf die Prüfung folgenden Prüfungsperioden denkbar, beispielsweise dann, wenn die Prüfung zu Veränderungen in der Geschäftsaktivität eines Unternehmens führt.

Hinsichtlich der "quantitativen Bedeutung" von Prüfungsgegenständen wurde außerdem vernachlässigt, daß der Prüfer durch Engerziehen von Prüffeldergrenzen in gewisser Weise unmittelbar die Bedeutung der so entstehenden kleineren Prüfungsgegenstände beeinflussen kann. Dies war meines Erachtens vertretbar, da in einem solchen Fall zwar an die Stelle eines quantitativ bedeutenden Prüfungsgegenstandes (z.B. der Position Rückstellungen) mehrere quantitativ weniger bedeutende Prüfungsgegenstände treten (z.B. einzelne Rückstellungsarten), die aber in ihrer Summe wiederum quantitativ bedeutend sind.

3227 Übrige Determinanten

Die externe Jahresabschlußprüfung stellt sich in vielerlei Hinsicht als "komplexer" Suchprozeß dar, u.a. aus folgenden Gründen:

1. Das Gesamt-Prüfungsobjekt "Jahresabschluß" ist in Bezug auf die zu betrachtenden Einzelmerkmale der Prüfungsgegenstände mehrdimensional, d.h. Urteile sind im Hin-

blick auf verschiedene Merkmale abzugeben;

2. das abzugebende Gesamturteil bezieht sich auf ein *plurales* Prüfungsobjekt, d.h. dieses Gesamturteil muß auf der Grundlage von Einzelurteilen über Merkmalsausprägungen der einzelnen zu beurteilenden Elemente der Prüfungsgesamtheit gefällt werden;¹⁾
3. die einzelnen zumindest unter dem Merkmalsaspekt komplexen "...Suchprozeße zur Gewinnung der Einzelurteile verlaufen nicht isoliert, sondern sind zeitlich und sachlich zumindest teilweise ineinander verwoben, so daß ein konkretes Prüfungsverhalten eines Prüfers oftmals nur verstanden werden kann, wenn es unter dem Aspekt der Kombination mehrerer komplexer Suchprozeße betrachtet wird"²⁾;
4. der Umfang und die Kompliziertheit des Gesamtprüfungsobjekts bedingt vielfach eine multipersonale Prüfungsdurchführung; so verläuft die Urteilsaggregation "...nicht gradlinig und nur auf einer Ebene, sondern letztlich gesondert bei jedem Prüfer bzw. gesondert bezüglich verschiedener Arten von Prüfungsgegenständen..."³⁾, beeinflusst durch zahlreiche Verbindungen und wechselseitige Beeinflussungen der Urteilsbildungen.

1) vgl. von Wysocki, K., Grundlagen...a.a.O., S. 3, unter Hinweis auf Hagest, J., Logik....a.a.O., S. 22 f wegen des Begriffs des mehrdimensionalen und des pluralen Prüfungsobjekts;

2) Selchert, F.W., Begriff und Prozeß betriebswirtschaftlicher Prüfungen, in: ZfbF 1978, Heft 2, S. 138, (Zitierweise: Begriff und Prozeß betriebswirtschaftlicher Prüfungen ...)

3) ebenda, S. 139

Aus dieser vielschichtig verursachten Komplexität läßt sich leicht die Erkenntnis gewinnen, daß die einzelnen Bestimmungsfaktoren prüferischer Aktivitäten zwar systematisierbar, aber niemals vollständig darstellbar sind.

Die Mehrdimensionalität der Prüfung in Bezug auf die zu betrachtenden Einzelmerkmale der Prüfungsgegenstände ist die Folge der Differenziertheit der real vorkommenden Geschäftsvorfälle, die die Prüfungsgegenstände entstehen lassen, sowie der geltenden Rechnungslegungsnormen, die festlegen, welche Sachverhalte zu Prüfungsgegenständen werden, auf welche Eigenschaften dieser Prüfungsgegenstände sich die Prüfung zu erstrecken hat und welcher Personenkreis als Abschlußprüfer fungieren darf. Während der/die Prüfer bereits bei der Untersuchung der "Formalstruktur der Jahresabschlußprüfung unter personalem Aspekt"¹⁾ als Bestimmungsfaktoren des Prüfungsprozesses gekennzeichnet wurde(n), erfolgte die Charakterisierung der Prüfungsgegenstände als Einflußfaktoren auf die Prüfungsaktivitäten entsprechend der hier gewählten Systematik bei den Überlegungen zu den sachlichen Determinanten instrumentaler Prüfungsaktionen.²⁾ Die Prüfungsnormen schließlich wurden u.a. bei der Analyse der "Formalstruktur der Jahresabschlußprüfung unter sachlichem Aspekt"³⁾ angesprochen, sollen hier aber als Determinante prüferischer Aktivitäten und prüferischen Ermessens noch näher charakterisiert werden.

1) vgl. Pkt. 3212

2) vgl. Pkt. 322

3) vgl. Pkt. 3213

"Wenn die Prüfung als ein Prozeß verstanden wird, in dem die Prüfer ausgehend vom Prüfungsobjekt und den einschlägigen Normen eine urteilende Feststellung über die Gesamtheit der in einem Prüfungsauftrag genannten Prüfungsgegenstände zu gewinnen suchen, dann ist durch die spezifische Stellung der (Prüfungs-)Normen in diesem Suchprozeß begründet, daß von Seiten der Prüfungsnormen wesentliche Einflüsse auf den Verlauf des Prüfungsprozesses und auf das Prüfungsergebnis ausgehen"¹⁾, nämlich speziell durch deren Inhalt, Verbindlichkeit und Determinierungsgrad.²⁾ "Was zunächst die Ist-Ermittlung anbelangt, so muß der Prüfer bereits bei der genauen Bestimmung der Prüfungsgegenstände auf die Prüfungsnorm achten, weil er letztlich nur solche Gegenstände in die Prüfung einbezieht, für die eine Subsumtion unter eine Norm infrage steht."³⁾ Bei der Ermittlung der Ist-Objekte als gedankliche Konstrukte einzelner oder mehrerer Merkmalsausprägungen aus den mehrdimensionalen oder pluralen realen Tatbeständen⁴⁾ sind die existenten Normen ebenfalls als Einflußfaktoren wirksam, da die Ist-Objekt-Ermittlung nur im Zusammenhang mit den aus den verschiedenen Normen gewonnenen Soll-Objekten gesehen werden kann. "Der Vergleich als wesentliches Prüfungsmerkmal, die Messung eventueller Abweichungen und dementsprechend das Prüfungsurteil setzen voraus, daß das Ist-Objekt einem Soll-Objekt gegenübergestellt wird."⁵⁾

1) Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung...a.a.O., S. 89

2) vgl. im einzelnen hierzu Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung...a.a.O., S. 89 ff

3) Selchert, F.W., Begriff und Prozeß betriebswirtschaftlicher Prüfungen...a.a.O., S. 134

4) vgl. von Wysocki, K., Grundlagen...a.a.O., S. 8

5) ebenda, S. 9

Was die Konstruierung der Soll-Objekte selbst angeht, so ist von Bedeutung, daß Soll-Objekte grundsätzlich nicht in vergleichsfähiger Form vorliegen, sondern daß diese meist erst aus den für die Prüfung geltenden Normen abgeleitet werden müssen.¹⁾ Die anzuwendenden prüfungsrelevanten Normen sind hier unmittelbare Bestimmungsfaktoren der prüferischen Soll-Ermittlungs-Aktivitäten. Während einerseits - wie oben festgestellt wurde - wegen des Subsumtionserfordernisses bei der Bestimmung der Prüfungsgegenstände auf die Prüfungsnorm zu achten ist, muß andererseits bei der Soll-Objekt-Ermittlung nicht nur berücksichtigt werden, "...daß das zu konstruierende Soll-Merkmal einen Vergleich mit dem entsprechenden Ist-Merkmal gestattet, daß also beide Merkmalsausprägungen auf der gleichen Skala direkt oder indirekt abbildungsfähig sind, sondern auch, daß das konstruierte Soll-Merkmal seinerseits in jeder Beziehung normgerecht ist - andernfalls wäre mit Hilfe des Vergleichsprozesses eine Feststellung, ob das Ist-Objekt fehlerfrei oder fehlerhaft ist, nicht möglich."²⁾ Die Frage der Normgerechtigkeit variiert dabei je nach Einschätzung der Prüfungsrelevanz gegebener oder erkannter Arten von Normen durch den/die Prüfer, sowie deren Konfliktlösungsmechanismen bezüglich

1) vgl. Leffson, U., Das wirtschaftliche Prüfungswesen...a.a.O., S. 393 ff sowie Egner, H., Zum wissenschaftlichen Programm der betriebswirtschaftlichen Prüfungslehre, in: ZfbF 1970, S. 774 ff

2) von Wjsocki, K., Grundlagen...a.a.O., S. 9

bestehender mittelbarer oder unmittelbarer Normkonkurrenzen.¹⁾ In Anlehnung an Sieben/Bretzke²⁾ lassen sich die die Prüfaktivitäten bestimmenden Normen systematisieren in

- Normen als Zielsetzungen des Prüfers selbst,
- Normen als Ziele einer unternehmenseigenen, aber von dem Prüfungsorgan organisatorisch getrennten Entscheidungsinstanz des geprüften Unternehmens,
- Normen, die nicht aus dem Zielsystem der Entscheidungsinstanz des Unternehmens abgeleitet sind.

Zu den Normen, die als Zielsetzungen des Prüfers selbst anzusehen sind, gehören vor allem seine ethischen Normen, die als "...allgemeine, metabetriebliche Grundvorstellungen über Ziele und Mittel menschlichen Handelns..."³⁾ die prüferischen Aktionen bestimmen.

Als Normen, die nicht aus dem Zielsystem des zu prüfenden Unternehmens abgeleitet sind, lassen sich insbesondere nennen:

1) vgl. von Wysocki, K., Grundlagen...a.a.O., S. 15 ff; danach spricht man von unmittelbarer Normkonkurrenz, wenn mehrere Normen für ein und dasselbe prüfungsrelevante Merkmal eines Soll-Objektes vorliegen, von mittelbarer Normkonkurrenz, wenn für verschiedene Merkmale eines mehrdimensionalen Prüfungsobjektes auch verschiedene Normen existieren, die möglichen Beziehungen zwischen den verschiedenen Merkmalen des Soll-Objektes aber eine Untersuchung der Anwendbarkeit sämtlicher Normen erfordern;

2) vgl. Sieben, G./Bretzke, W.R., Theorie...a.a.O., Sp. 3272 ff

3) von Wysocki, K., Grundlagen...a.a.O., S. 11

- alle Rechtsnormen, verstanden als Inbegriff prüfungsrelevanter Maximen, "...die durch rechtliche Bestimmungen im weitesten Sinne fixiert und sanktioniert sind,"¹⁾
- die durch das Verhältnis der Prüfung zu anderen Prüfungen allgemein und im Verhältnis zu zeitlich vorausgehenden und nachfolgenden Prüfungen speziell bedingten Bestimmungsfaktoren des Prüfungsverlaufs²⁾,
- durch das Prüfungsorgan gesetzte Normen, die von den individuellen Prüfungsnormen abweichen.³⁾

Diejenigen Normen schließlich, die von einer vom Prüfungsorgan organisatorisch getrennten Entscheidungsinstanz des geprüften Unternehmens herrühren, betreffen das Unternehmenszielsystem. Begreift man die externe Jahresabschlußprüfung als integrierten Bestandteil des Überwachungssystems einer Unternehmung, so treten die einzelwirtschaftlichen Zielnormen - wenn auch nur subsidiär - als Bestimmungsfaktoren des Prüfungsprozesses neben die überbetrieblichen speziellen Prüfungsnormen. Für den externen Jahresabschlußprüfer bedeutet dies, daß er "...die für die Konstruktion der Soll-Objekte erforderlichen Merkmale, die er für den Vergleich mit den jeweiligen Ist-Objekten benötigt, aus dem betrieblichen Gesamtziel

1) von Wysocki, K., Grundlagen...a.a.O., S. 11

2) vgl. Selchert, F.W., Begriff und Prozeß betriebswirtschaftlicher Prüfungen...a.a.O., S. 140 ff

3) es ist durchaus denkbar, daß die Vorstellungen des Prüfungsorgans von denen einzelner Mitglieder dieses Organs abweichen; sofern die gesetzten Normen übereinstimmen, oder der Prüfer das Prüfungsorgan darstellt (Einzelprüfer), handelt es sich um Normen als Zielsetzungen des Prüfers selbst;

bzw. aus dessen Teil- und Unterzielen abzuleiten..."¹⁾
hat, unter der strengen Nebenbedingung der Einhaltung
der spezifischen Prüfungsnormen, z.B. der gesetz-
lichen Prüfungsvorschriften oder der Grundsätze
ordnungsmäßiger Abschlußprüfung.

Die durch die Pluralität des Prüfungsobjektes be-
dingte Notwendigkeit der Aggregation von Teilurteilen
zu einem Gesamturteil sowie die bestehenden Inter-
dependenzen der Suchprozesse zur Gewinnung von Ein-
zelurteilen führen ebenfalls zu zahlreichen Deter-
minanten prüferischer Aktivitäten, etwa der Notwen-
digkeit einer Prüffelderbildung in einer Weise, die

- die Bildung einheitlicher Teilurteile für
einzelne Prüffelder oder Prüffeldergruppen
überhaupt ermöglicht, und die
- außerdem den Interdependenzen zwischen den Ur-
teils-Suchprozessen zu den einzelnen Prüffeldern
oder Prüffeldergruppen soweit Rechnung trägt,
daß Mehrfacharbeiten vermieden werden.²⁾

Bei multipersonaler Prüfungsdurchführung entstehen
zusätzliche Determinanten für das Prüfungsgeschehen
sowie den individuellen Ermessensspielraum des ein-
zelnen Prüfungsträgers. Maßgebend hierfür sind die
Stellung der Prüfer zueinander sowie innerhalb des
Prüfungsorgans,³⁾ die individuellen Unterschiede

1) von Wysocki, K., Grundlagen...a.a.O., S. 13

2) z.B. dadurch, daß der Prüfer die Wirksamkeit des internen
Kontrollsystems nicht für jedes Prüffeld neuerlich prüft,
sondern sich vorab einen Gesamtüberblick über Intensität,
Organisation und Wirkungsweise dieser Kontrolleinrichtungen
verschafft;

3) Prüfungsorgan kann ein einzelner Abschlußprüfer, eine Prüfer-
sozietät oder eine Prüfungsgesellschaft sein; vgl. Selchert,
F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung...a.a.O., S. 50 ff

und Persönlichkeitsstrukturen der Prüfer, außerdem die Tatsache der Notwendigkeit einer Konsensbildung zu einem von allen tragbaren Gesamturteil. Technik und Optimalitätsbedingungen für das Zustandekommen multipersonaler Prüfungsurteile sind ohne weiteres unter bestimmten Verhaltensprämissen im Rahmen einer Instrumentalanalyse bis zu einem gewissen Grade erforschbar; eine Überprüfung der gefundenen Ergebnisse unter dem personalen Aspekt, d.h. unter Zugrundelegung möglichst empirisch untersuchbarer Verhaltensformen von Prüfern ist meines Erachtens aber unumgänglich.

3228 Fazit zur Analyse der sachlichen Determinanten instrumentaler Prüfungsaktionen

Die hier vorgenommene, sicherlich noch erweiterbare Systematik der sachlichen Determinanten instrumentaler Prüfungsaktionen macht deutlich, daß

1. zum Verständnis des Prozesses einer externen Jahresabschlußprüfung deren Determinanten erforscht und analysiert werden müssen, da sie als Merkmale des Prüfungsgeschehens anzusehen sind;
2. das freie Prüferermessen unter dem Gesichtspunkt der Zielorientierung durch Determinanten sachlicher Art eingeschränkt wird;

3. diese Determinanten ihre Bedeutung im wesentlichen durch die Zielorientierung erhalten; andernfalls wäre eine Bedeutungseinschätzung der Determinanten kaum möglich;
4. die von diesen Bestimmungsfaktoren der Prüfungsaktivitäten ausgehenden Einflüsse künftig durch die Prüfungsprozeßforschung eingehender untersucht werden müssen, um einerseits den Prüfungsprozeßverlauf erklären zu können und andererseits auf retrogradem Wege von den beobachteten Determinanten Rückschlüsse auf Prüfzielbeziehungen ziehen zu können;
5. durch eine "...normative Gestaltung einzelner Bestimmungsfaktoren auf den Prüfungsprozeß gezielt eingewirkt werden kann",¹⁾ somit ein Ansatzpunkt für künftige Methodologisierungsversuche gefunden werden kann.

1) Selchert, F.W., Begriff und Prozeß betriebswirtschaftlicher Prüfungen...a.a.O., S. 145

323 Die formale Organisation der Rück- stellungsprüfung

Unter formaler Organisation der Jahresabschlußprüfung soll hier die Gesamtheit der auf die Erreichung von Prüfzwecken und Zielen externer Jahresabschlußprüfung gerichteten Maßnahmen verstanden werden, durch die

1. das soziale System eines (multipersonalen) Prüfungsorgans intern und extern strukturiert wird, und durch die
2. die Aktivitäten der zum System gehörenden Menschen oder auch eines unipersonalen Prüfungsorgans, der Einsatz von Techniken und Mitteln sowie die Verarbeitung von Informationen geordnet werden.¹⁾

Der Begriff der Organisation wird hier also instrumental-formal verstanden²⁾, d.h. als ein Mittel zur Erreichung der Ziele des Prüfungsorgans einschließlich der Prüfziele unter Anwendung einer bewußten, aktiven Gestaltung³⁾ zur formalisierten Aufstellung bestimmter zielorientierter Verhaltenserwartungen an die Mitglieder des Prüfungsorgans.

-
- 1) vgl. Hill, W., Fehlbaum, R., Ulrich, P., Organisationslehre 1, 2. Aufl., Bern, Stuttgart 1976, S. 17, die den allgemeinen Begriff "Organisation" ähnlich definieren, (Zitierweise: Organisationslehre 1...)
 - 2) im Gegensatz zum "institutionellen" Organisationsbegriff, der die Organisation als soziales Gebilde versteht
 - 3) vgl. Blau, P.M., Scott, W.R., Formal Organizations: A Comparative Approach, London 1962, S. 7, die von "explicit design" sprechen

Zur Präzisierung der sich hieraus ergebenden Fragestellungen, die Gegenstand der nachfolgenden Abschnitte sind, müssen einige Einschränkungen gemacht werden:

1. Die Ziele des Prüfungsorgans oder der Prüfungsunternehmung interessieren hier nur insofern, als sie sich mit den Zielen externer Jahresabschlußprüfung¹⁾ decken. Gleichzeitig wird unterstellt, daß das Prüfungsorgan vordringlich auch diese Prüfziele verfolgt (Priorität des Prüfziels).²⁾
2. Vollständig formalisierte soziale Systeme, wie multipersonale Prüfungsorgane, sind aus sozialwissenschaftlicher Sicht nicht denkbar³⁾; auch ist Formalisierung "...nur eine mögliche Form der Erwartungsstabilisierung neben anderen (gruppendynamische Verhaltensregelung, individuelle Verhaltenssteuerung durch einen Führer, traditionelles Verhalten)"⁴⁾. Dennoch sollen hier nur die durch formale Regelungen erfolgenden und auf die Spezifikation von Verhaltenserwartungen ausgerichteten organisatorischen Maßnahmen betrachtet werden.
3. Die formale Organisation der Rückstellungsprüfung stellt einen Teilbereich der formalen Organisation der Abschlußprüfung dar. Die getroffenen Aussagen zur Organisation der Abschlußprüfung gelten daher i.d.R. analog; auf Besonderheiten wird gesondert hingewiesen.

1) vgl. hierzu Pkt. 12 dieser Arbeit

2) in praxi ist es durchaus denkbar, daß Abschlußprüfer z.B. eigene "unternehmerische" Ziele über einzelne Prüfziele, z.B. so wie sie in der Erwartung des Gesetzgebers stehen, stellen;

3) vgl. Luhmann, N., Funktionen und Folgen formaler Organisation, Berlin 1972, S. 27

4) Hill, W., Fehlbaum, R., Ulrich, P., Organisationslehre 1...a.a.O., S. 26

4. Sofern die Untersuchung zu den Organisationsproblemen der Abschluß-/Rückstellungsprüfung keine Abweichungen zu den allgemein in der Organisationsforschung behandelten Organisationsproblemen erwarten läßt, wird auf eine spezielle Abhandlung verzichtet.
5. Organisationsprobleme werden unter dem pragmatischen Aspekt gesehen, d.h. es wird "... nach der Entscheidungslogik beim Suchen organisatorischer Lösungen gefragt..."¹⁾. Auf die sich hieraus nach dem allgemeinen entscheidungstheoretischen Ansatz ergebenden Teilprobleme, nämlich die Ziele organisatorischen Handelns, die organisatorischen Instrumentalvariablen sowie die "Constraints" der Organisation²⁾ wird nur noch eingegangen, sofern sich Besonderheiten für die Organisation der Abschluß-/Rückstellungsprüfung ergeben oder der Problembereich nicht bereits behandelt wurde.³⁾

Gegenstand einer formalen Organisation der Abschluß-/Rückstellungsprüfung können somit folgende Ansatzpunkte der Formalisierung zur Regelung der Systemstruktur eines (uni- oder multipersonalen) Prüfungsorgans sein:

"- die Gebildestruktur (Anordnung der Systemelemente und ihre dauerhaften Beziehungen untereinander (und mit der Umwelt; Anm. des Verf.))

1) Hill, W., Fehlbaum, R., Ulrich, P., Organisationslehre 1...a.a.O., S. 27

2) vgl. ebenda, S. 27

3) zu den personalen Determinanten vgl. Pkt. 3.2.1.2, zu den sachlichen Determinanten Pkt. 3.2.2

- Prozeßstrukturen (Gliederung der Aktivitäten und Abläufe, die innerhalb der Gebildestruktur stattfinden), und zwar

1. operative Prozesse (Arbeitsabläufe)
2. Leitungsprozesse (Planung und Kontrolle von Zielen und Maßnahmen, Menschenführung, Organisieren).¹⁾

3231 Organisation der Gebildestruktur

Unterschiedliche Gestaltungsformen bei den Prüfungsorganen, d.h. bei den mit externen Jahresabschlußprüfungen beauftragten Institutionen, stellen einen Einflußfaktor für den Prüfungsverlauf dar. Berücksichtigt man, "...daß es sich bei der aktienrechtlichen Jahresabschlußprüfung um einen Prozeß handelt, der eine Vielzahl von Gestaltungsspielräumen enthält (= komplexer Suchprozeß), die es gilt, individuell in der einen oder anderen Weise auszuschöpfen, dann wird erkennbar, welche Bedeutung die Gestaltung des Prüfungsorgans für den Verlauf des Prüfungsprozesses besitzt, zumal die für aktienrechtliche Jahresabschlußprüfungen in Betracht kommenden Prüfungsorgane recht unterschiedlich sein können."²⁾

1) Hill, W., Fehlbaum, R., Ulrich, P., Organisationslehre 1... a.a.O., S. 26

2) Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung ... a.a.O., S. 51

Wesentliche Unterschiede in der Realität der prüfungsorganeigenen Gebildestruktur bestehen vor allem

1. in der Rechtsform, als rechtlich typisierter Gebildestruktur nach außen,
2. in der Größe, d.h. der Zahl der Organisationsmitglieder überhaupt (Systemelemente),
3. in der Zahl qualifizierter Prüfer und deren systemübergreifender Verbindung,
4. in der Art der Determinierung einzelner organisatorischer Instrumentalvariabler (z.B. Dezentralisation, Funktionalisierung, Delegation, Partizipation, Standardisierung, Arbeitszerlegung),¹⁾ in Bezug auf

- die Leitungsorgane und die horizontale und vertikale Bereichsgliederung
- die zu erfüllenden Aufgaben (nach Art und Objekt)
- die vertikale Kompetenzaufteilung (eigene Kompetenzen sowie die der über- oder untergeordneten Stellen)
- die Beziehung zwischen den Systemeinheiten (Stellen, Bereiche), z.B. hinsichtlich funktionaler Weisungsrechte, horizontaler Kompetenzaufteilung, Zusammenarbeit, Informationsaustausch, Arbeitsweise von Kollegien...
- die Einstellungen und Meinungen von Prüfungsorganmitgliedern zu Aufgaben, Kompetenzen und Verbindungen.²⁾

1) vgl. Hill, W., Fehlbaum, R., Ulrich, P., Organisationslehre 1 ...a.a.O., S. 170 ff

2) vgl. Hill, W., Fehlbaum, R., Ulrich, P., Organisationslehre 2, 2. Aufl., Bern und Stuttgart, 1976, S. 497 ff (Zitierweise: Organisationslehre 2...)

32311 Rechtsform und Systemelemente

Grundsätzlich sind für die Rechtsformwahl von Prüfungsorganen die allgemeinen betriebswirtschaftlichen, steuerlichen und anderen Gesichtspunkte maßgeblich.¹⁾ Im Hinblick auf die Prüfung ist die Rechtsform des Prüfungsorgans "...vor allem bedeutsam, weil sie eine spezifische Struktur des Prüfungsorgans impliziert, und zwar bezüglich des Verhältnisses der Prüfer zu den Prüfungsaufträgen und im Hinblick auf die kapitalmässigen Grundlagen des Prüfungsorgans."²⁾ Bei Kapitalgesellschaften sowie Gesellschaften des Handelsrechts³⁾ besteht durch die rechtlich grundsätzlich normierte Kompetenz zur Auftragsübernahme⁴⁾ "...die Möglichkeit einer personellen Trennung der Entscheidung über die Auftragsannahme von der Auftragsdurchführung."⁵⁾ Von besonders genehmigungspflichtigen Ausnahmen abgesehen⁶⁾ können nach deutschem Recht aber nur Wirtschaftsprüfer, Mitglieder des Vorstandes, Geschäftsführer oder persönlich haftende Gesellschafter sein⁷⁾, wodurch gewährleistet ist, daß die über die Auftragsannahme entscheidenden Personen denselben fachlichen Anforderungen genügen, wie die für die Prüfungsdurchführung Verantwortlichen.

1) vgl. zu den Entscheidungskriterien für die Rechtsformwahl u.a., Wöhe, G., Unternehmensformen, Management-Enzyklopädie, Bd. 5, München 1971, S. 980 ff

2) Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung... a.a.O., S. 51

3) insbesondere die OHG und die KG

4) durch die Geschäftsleitung bzw. den persönlich haftenden Gesellschafter, wobei der Gesellschaftsvertrag abweichende Anordnungen enthalten kann

5) Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung... a.a.O., S. 51

6) vgl. § 28 Abs. 2 WPO

7) vgl. § 28 Abs. 1 WPO

Gleiches gilt für Einzelprüfer unmittelbar, da diese nur für sich allein einen Prüfungsauftrag annehmen können, sowie i.d.R. auch für Prüfer-Sozietäten¹⁾, da für die Annahme eines Prüfungsauftrags hier die Zustimmung aller Gesellschafter erforderlich ist.²⁾ Bei Büro- oder Auftragsgemeinschaften gilt hinsichtlich Auftragsannahme und Prüfungsdurchführung das gleiche wie für Einzelprüfer, denn die beteiligten "...Abschlußprüfer sind aus eigenem Recht tätig und haben unabhängig voneinander die Frage der Erteilung oder Verweigerung des (Bestätigungs-)Vermerks zu entscheiden"³⁾. In der Schweiz besteht dieses Junktim der fachlichen Qualifikation von Auftragsannahme und Auftragsdurchführung nicht in dieser Form, da insbesondere gesetzliche, der deutschen Wirtschaftsprüferordnung entsprechende Regelungen zur Berufsausübung fehlen. So kann als Kontrollstelle überhaupt jedermann⁴⁾ auch ohne spezielle Fachkenntnisse fungieren⁵⁾, als Büchersachverständige⁶⁾ zwar nur

1) vgl. zum Begriff der Sozietät: Wirtschaftsprüferkammer: Mitteilungsblatt der WP-Kammer Nr. 31, Düsseldorf 1969, S. 20

2) vgl. § 709 Abs. 1 BGB; gesellschaftsvertragliche Abweichungen sind allerdings möglich

3) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., § 167, Tz 66

4) außer Mitglieder des Verwaltungsrats oder Angestellte der zu prüfenden Unternehmung, (jedoch nicht bei Genossenschaften)

5) Druey, J.N. weist allerdings daraufhin, "...daß die Kontrollstelle mangels eigenen Fachwissens für wichtige Fragen, insbesondere Bewertungsfragen, einen Experten beizuziehen hat"; Druey, J.N., Rechtsstellung und Aufgaben des Abschlußprüfers im In- und Ausland, in: Rechtsgrundlagen und Verantwortlichkeit des Abschlußprüfers, Bd. 45 der Schriftenreihe der Schweizerischen Treuhand- und Revisionskammer, Zürich 1980, S. 17, unter Hinweis auf BGE 93 II 26;

6) bei Prüfungspflicht nach Art. 723 OR

Personen mit Fachkenntnissen, unabhängige Bücherexperten oder Revisionsverbände und Treuhandgesellschaften - eine Kongruenz berufsrechtlicher und fachlicher Anforderungen zwischen auftragsannehmenden und prüfungsdurchführenden Personen ist jedoch nicht notwendig gegeben. Eine gewisse Ausnahme bilden allerdings die "Berufsangehörigen" der Schweizerischen Treuhand- und Revisionskammer, die einer "Berufsordnung"¹⁾ unterliegen.

Mit den kapitalmässigen Grundlagen des Prüfungsorgans sind im Gegensatz zum personellen Aspekt die gebildestrukturellen Besonderheiten angesprochen, die sich bei verschiedenen Finanzierungsalternativen des Prüfungsorgans ergeben können. Wegen des Unabhängigkeitspostulats der Abschlußprüfer²⁾ ergeben sich hier besonders kritisch zu würdigende, die Meinungsbildung des Prüfungsorgans betreffende Berührungspunkte.³⁾

Ein besonderer Einfluß auf den Prüfungsverlauf geht von der Größe und Marktposition des Prüfungsunternehmens aus.

-
- 1) vgl. die Berufsordnung der Schweizerischen Treuhand- und Revisionskammer, genehmigt durch die Delegierten-Versammlung der Schweizerischen Treuhand- und Revisionskammer vom 12.06.1968, in: Dokumentation zur Vorlesung: Betriebswirtschaftslehre des Revisions- und Treuhandwesens I, Grundlagen, Allgemeine Prüfungslehre, von Helbling, C., WS 1981/1982, S. 22 (Zitierweise: Berufsordnung der Schweizerischen Treuhand- und Revisionskammer...)
 - 2) vgl. ebenda, Ziff. 3 Abs. 1 bzw. § 1 Abs. 3 sowie § 43 Abs. 1 WPO
 - 3) vgl. u.a. hierzu die Ausführungen von Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung...a.a.O., S. 52 sowie die Zusammenstellung von Richter, M., Die Sicherung der aktienrechtlichen Publizität durch ein Aktienamt, Köln, Berlin, Bonn, München 1975, S. 125 ff

"Je größer das Prüfungsorgan ist (etwa gemessen an der Zahl der ihm angehörenden Prüfer), desto eher ist es möglich,

- eine relativ große Prüfungskapazität für die einzelne Unternehmung einzusetzen;
- die einzelne Prüfung in relativ kurzer Zeit durchzuführen;
- in relativ großem Umfang Spezialisten für die Prüfung einzusetzen;
- technische Prüfungseinrichtungen zu nutzen und damit die Qualität der Prüfung zu verbessern".¹⁾

Nicht zuletzt unter dem Gesichtspunkt des künftig sich infolge gestiegener qualitativer Anforderungen und öffentlicher Erwartungen verstärkt vollziehenden Strukturwandels im Prüferberuf,²⁾ gewinnt die Größe des Prüfungsorgans weiterhin an Bedeutung. Die gesetzlichen Vorschriften zur Durchführung der Abschlußprüfungen innerhalb eines bestimmten, relativ kurzen Zeitraumes seit Ende des Geschäftsjahres³⁾, die zunehmende Kompliziertheit der rechtlichen Gegebenheiten, vor allem aber die Vielfalt der wirtschaftlichen Tatbestände und Verflechtungen der zu prüfenden Unternehmen, erfordern einen zeitlich kompakten und qualitativ hochwertigen Prüferereinsatz. Die Zuordnung spezialisierten Prüferwissens auf komplizierte Teilbereiche des Gesamt-Prüfungsobjektes wird in zunehmendem Maße erforderlich.

1) Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung ...a.a.O., S. 53

2) vgl. Helbling, C., "Revision im Jahre 2000"...a.a.O., S. 180 ff

3) vgl. z.B. §§ 171 Abs. 3, 175 Abs. 1, 123 Abs. 1 AktG; danach ist der spätestmögliche Zeitpunkt für die Vorlage des Prüfungsberichts durch die gesetzlich vorgeschriebenen Fristen für die Prüfung des Jahresabschlusses durch den Aufsichtsrat und die Einberufung der Hauptversammlung bestimmt.

Fachliche Qualifikation, Ausbildungs- und Erfahrungsstand, Durchsetzungsvermögen, Persönlichkeit und Sorgfaltspflicht der Prüfer beeinflussen maßgeblich den Prüfungsverlauf. Zusammen mit den Prüfungsgehilfen und sonstigen Mitarbeitern, deren Heranziehung für die Prüfungsdurchführung auch nach deutschem Recht zulässig ist¹⁾, stellen die Abschlußprüfer die Systemelemente der organisationalen Gebildestruktur dar. Ohne auf die Prüfungsrelevanz der verschiedenen allgemeinen und speziellen Anforderungen von Abschlußprüfern an dieser Stelle näher einzugehen²⁾, ist unschwer einzusehen, daß die Ziele der Abschlußprüfung nur erreicht werden können, "...wenn für die Prüfung Personen verantwortlich sind, die über das erforderliche Wissen und Können verfügen, um die Prüfung so durchzuführen, daß ihr abschließendes Urteil über die Qualität der Rechenschaftslegung der geprüften Unternehmung auch wirklich stichhaltig ist."³⁾

Im Zusammenhang mit der Untersuchung der formalen Organisation der Gebildestruktur des Prüfungsorgans soll hier auf einen in der Prüfungsliteratur kaum angesprochenen Einflußfaktor des Prüfungsgeschehens hingewiesen werden, nämlich die "systemübergreifende Verbindung" von Abschlußprüfern.

1) vgl. § 50 WPO

2) vgl. hierzu meine Ausführungen unter Pkt. 3212 sowie die umfangreichen Ausführungen in der Prüfungsliteratur, z.B. Kicherer, H.-P., Grundsätze...a.a.O., S. 131 ff; Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung...a.a.O., S. 53 ff; Egner, H., Betriebswirtschaftliche Prüfungslehre...a.a.O., S. 88 ff, u.v.a.

3) Kicherer, H.-P., Grundsätze...a.a.O., S. 131

Gemeint sind damit die personellen Verflechtungen, die durch Mehrfach Tätigkeiten von Berufsangehörigen für verschiedene Prüfungsunternehmen entstehen. Nach einer für die BRD durchgeführten Untersuchung von Schruff¹⁾ "...ist jede dritte Wirtschaftsprüfungsgesellschaft über mindestens einen Wirtschaftsprüfer mit einer anderen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft verflochten"²⁾. Die möglichen Auswirkungen auf Prüfungsdurchführung und -verlauf werden in einem Rundschreiben des "Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V." deutlich³⁾:

"Wenn ein Wirtschaftsprüfer gleichzeitig in zwei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften tätig sein will und dabei noch eine eigene Praxis auszuüben beabsichtigt, so ist der im allgemeinen anzunehmende oder jedenfalls mögliche Aufgabenkreis so groß, daß die unter dem Gesichtspunkt der Verantwortlichkeit erforderliche Kenntnis und Kontrolle der Prüfungsarbeiten nicht mehr ohne weiteres unterstellt werden kann. Dabei ist davon ausgegangen, daß der Wirtschaftsprüfer ernstlich beabsichtigt, in den verschiedenen Gesellschaften und seiner persönlichen Praxis tätig zu werden und verantwortlich zu zeichnen."

1) vgl. Schruff, L., Der Wirtschaftsprüfer und seine Pflichtprüfungsmandate, Bd. 8 der Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität, Münster, Hrsg. Leffson, U., Düsseldorf 1973; Schruff kommt zu dem Ergebnis, daß zwischen 93 von 269 Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, also bei 34,5 %, personelle Verflechtungen bestehen, und zwar zweiseitige bei 50 Gesellschaften, mehrseitige bei 43 Gesellschaften

2) ebenda, S. 45

3) Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Rundschreiben Nr. 21, Düsseldorf 1954, S. 6

32312 Determinierung der organisatorischen
Instrumentalvariablen

Wenngleich die Entwicklung sog. synthetisch idealer Organisationsstrukturen für Revisionsorgane nicht möglich ist, so können doch einige instrumental einsetzbare Organisationsvariable aufgezeigt werden, die unter Berücksichtigung der spezifischen Gegebenheiten von Prüfungsunternehmungen die Erreichung der früher definierten Zielkriterien¹⁾ externer Jahresabschlußprüfung fördern können.

Im Rahmen der bereits genannten Einschränkungen²⁾ müssen diese Instrumentalvariablen folgende Kriterien erfüllen:

- sie müssen einer formalen Organisation zugänglich, somit also "...manipulierbar sein, d.h. sie sollen möglichst autonom verändert werden können, um bestimmte organisatorische Ziele zu erreichen,"³⁾
- sie sollen prognostizierbare Konsequenzen in Bezug auf die Prüfzielerreichung haben, d.h. die Wirkung des Instrumenteinsatzes auf die organisatorischen Ziele und dadurch auf die Prüfziele⁴⁾ sollen bestimmbar sein,

1) vgl. Pkte. 121 ff dieser Arbeit

2) vgl. Pkt. 323 dieser Arbeit

3) Hill, W., Fehlbaum, R., Ulrich, P., Organisationslehre 1 ...a.a.O., S. 172

4) gemäß Annahme interessieren nur Aktivitäten, die sich auf die Prüfzielerreichung auswirken (Priorität des Prüfziels)

- sie "...sollen soweit o r i g i n ä r sein, daß sie nicht nur Symptome (oder Teilaspekte) verändern, sondern die wirklichen Ursachen direkt treffen, d.h. sie sollen nicht die organisatorischen Auswirkungen einer anderen Variablen (eines Constraints, bzw. einer anderen Instrumentalvariablen) widerspiegeln, sondern möglichst den 'Anfang einer Kausalkette' darstellen,"¹⁾
- sie dürfen den besonderen Constraints von Prüfungsunternehmen, wie sie sich in Berufsgrundsätzen, fachlichen Verlautbarungen der berufsständischen Einrichtungen oder speziellen gesetzlichen Vorschriften manifestieren, nicht zuwiderlaufen.

Unter Berücksichtigung der genannten Kriterien lassen sich in Anlehnung an Hill/Fehlbaum/Ulrich²⁾ folgende wesentlichen Instrumentalvariablen unterscheiden:

- Zentralisation/Dezentralisation
- Funktionalisierung
- Partizipation
- Standardisierung
- Arbeitszerlegung.

Je nach Einsatz dieser Variablen kommt es zu verschiedenen, das Verhältnis der Prüfer zueinander, zu den nicht qualifizierten übrigen Mitarbeitern und zum Prüfungsorgan bestimmenden organisatorischen Gestaltungen, von denen gleichfalls ein Einfluß

1) Hill, W., Fehlbaum, R., Ulrich, P., Organisationslehre 1... a.a.O., S. 172

2) vgl. ebenda, S. 173

auf den Prüfungsverlauf und die Art der Prüfziel-
erreichung insbesondere deshalb ausgeht, "...weil
die Zuordnung von Angehörigen des Prüfungsorgans
zur einzelnen Prüfung und deren Handlungsspiel-
raum davon abhängen."¹⁾

323121 Gebildestrukturelle Auswirkungen von
Zentralisation/Dezentralisation

Bei geografischer Interpretation des Begriffspaares
Zentralisation/Dezentralisation ist ein soziales
System dezentralisiert, wenn seine Subsysteme räum-
lich verteilt sind.²⁾ Für Prüfungsunternehmen be-
deutet dies, daß neben einer Hauptstelle, z.B. der
beruflichen Niederlassung nach § 3 der Wirtschafts-
prüferordnung in Deutschland, Zweigniederlassungen
unterhalten werden, wenngleich berufsrechtlich die
Prüfungsdurchführung ohne räumliche Beschränkung
auch von der Hauptstelle durchgeführt werden kann.³⁾
"Die Gründe für die Bildung von Zweigniederlassungen
liegen eigentlich weniger in der Schwierigkeit der
Durchführung der Prüfungen selbst, vielmehr in der
Schwierigkeit, eine laufende Betreuung der Mandanten
während des gesamten Geschäftsjahres bei größerer
geografischer Distanz durchzuführen."⁴⁾

1) Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung...
a.a.O., S. 55

2) vgl. Kosiol, E., Organisation der Unternehmung, Wiesbaden
1962, S. 83

3) vgl. § 3 WPO

4) Egner, H., Betriebswirtschaftliche Prüfungslehre...a.a.O.,
S. 298

Als Vorteile einer räumlichen Dezentralisation in Bezug auf die Prüfungsdurchführung ließen sich dennoch aufführen:

- Verminderung der Fehlerhäufigkeit durch intensiveren Beratungskontakt während des Jahres,
- höhere Betriebskenntnis der Prüfer infolge häufigerer Interaktionen mit dem zu prüfenden Unternehmen,
- flexiblere Handhabung bei permanenten Prüfungsaktionen (z.B. Prüfung von Zwischenabschlüssen),
- geringere direkte Prüfungskosten (z.B. Reisekosten),
- häufigere Anwesenheit der Prüfer in der einzelnen geprüften Unternehmung.

Als prüfungsrelevante Nachteile der geografischen Dezentralisation könnten demgegenüber genannt werden:

- geringere Einheitlichkeit bei der Prüfungsdurchführung und der Gewichtung von Prüfungsfeststellungen wegen schwierigerer Koordination und Überwachung der einzelnen Prüfer,
- u.U. niedrigeres Prüfungsniveau infolge der Notwendigkeit, Niederlassungen zum Zwecke der relativ selbständigen Arbeitsfähigkeit weniger mit Spezialisten und eher mit Allround-Prüfern zu besetzen,
- geringere Ausnutzung von Rationalisierungs- und Informationsbeschaffungsmöglichkeiten bei gegebenem Budget des Prüfungsunternehmens (z.B. keine umfangreiche Zentralbibliothek, sondern eine auf verschiedene Subsysteme verteilte Bibliothek),

- höhere Gesamtkosten (z.B. infolge des Erfordernisses, daß jede Niederlassung durch einen qualifizierten Berufsträger zu leiten ist).

Interpretiert man im Gegensatz hierzu Zentralisation/Dezentralisation als ein Problem der Zuordnung von Aufgaben auf Stellen, verstanden als aufgabenmäßig abgegrenzte Zuständigkeitsbereiche für Personen, die später als Stelleninhaber mit der Erfüllung dieses Aufgabenbereichs betreut werden, so bedeutet Zentralisation (Dezentralisation) "...die Zusammenfassung (Trennung) von Teilaufgaben, die hinsichtlich eines Merkmals gleichartig sind... Die Gliederungsmerkmale, nach denen Teilaufgaben zentralisiert bzw. dezentralisiert werden können, ergeben sich aus der Person, der die Aufgaben übertragen werden, aus den fünf aufgabenanalytischen Merkmalen (Verrichtung, Objekt, Rang, Phase und Zweckbeziehung) und den übrigen Bestimmungselementen der Aufgabe (Arbeitsmittel, Raum und Zeit)".¹⁾ Bei persönlicher Zentralisation wird somit die Person des Aufgabenträgers zum Merkmal der Zusammenfassung verschiedenartiger Teilaufgaben, bei sachlicher Zentralisation dagegen der Aufgabeninhalt,²⁾ wobei die Arbeitsteilung jeweils nach den Prinzipien der Art- oder Verrichtungsteilung oder dem Prinzip der Mengenteilung erfolgen kann.³⁾

1) Kosiol, E., Die Unternehmung als wirtschaftliches Aktionszentrum ...a.a.O., S. 67

2) vgl. ebenda, S. 68

3) Zu den Begriffen vgl. im einzelnen Kosiol, E., Grundlagen und Methoden der Organisationsforschung, Berlin 1959, S. 34 ff

In Bezug auf eine Prüfungsunternehmung ergeben sich hierbei einige organisationale Besonderheiten, die sich

1. aus den allgemeinen Anforderungen an die Person des Abschlußprüfers und
2. aus dem Prüfungsstoff heraus ergeben.

Zu den allgemeinen Anforderungen an die Person des Abschlußprüfers gehören neben seinen, im Zusammenhang mit dem "personalen Aspekt" bereits genannten persönlichkeitsbezogenen Faktoren¹⁾, vor allem die Berufsgrundsätze, wie sie in den Richtlinien für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer bzw. in der Berufsordnung der schweizerischen Treuhand- und Revisionskammer näher umschrieben sind.²⁾ Von diesen Grundsätzen weist insbesondere der Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit "...zwei für die Frage der organisatorischen Gestaltung innerhalb des Prüfungsorgans wichtige Dimensionen auf:

- a) die Freiheit von Weisungen,
- b) die Urteilsbildung aufgrund eigener Kenntnisse."³⁾

1) vgl. Pkt. 3212 dieser Arbeit

2) vgl. Richtlinien für die Berufsausübung...a.a.O., sowie die Berufsordnung der Schweizerischen Treuhand- und Revisionskammer, genehmigt durch die Delegierten-Versammlung der Schweizerischen Treuhand- und Revisionskammer vom 12.06.1968

3) Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung...a.a.O., S. 55 ff

Gleichgültig, ob die Aufgabenzuordnung auf Abschlußprüfer im Wege der Aufteilung erfolgt, also "...z.B. die Grundaufgaben der Prüfung wie Planung, Durchführung, Kontrolle, Verwaltung jeweils organisatorischen Untereinheiten übertragen werden"¹⁾, oder ob diese Aufgabenzuordnung im Wege der Mengenteilung vorgenommen wird, also z.B. die Teilaufgabe Prüfungsdurchführung von verschiedenen Prüfern gleichrangig erledigt wird, — stets hat die Urteilsbildung der Abschlußprüfer aufgrund eigener Kenntnisse und frei von Weisungen anderer zu erfolgen. Zur Wahrung der Urteilsbildung aufgrund eigener Kenntnisse schreiben die o.g. berufsrechtlichen Reglemente u.a. folgendes, für die Organisation der gesamten Prüfungsdurchführung wesentliche vor:

- "die Arbeitsverteilung muß so geordnet sein, daß der verantwortliche WP... zuverlässig zur eigenen Urteilsbildung gelangen kann"²⁾,
- "aus den Berufsgrundsätzen der Eigenverantwortlichkeit und der Gewissenhaftigkeit ergibt sich das Erfordernis angemessener Beaufsichtigung der bei der Prüfung mitwirkenden Personen...Die Überprüfung der von Mitarbeitern getroffenen Feststellungen hat in der Regel von einer kritischen Durchsicht der Arbeitspapiere und der Berichtsentwürfe auszugehen."³⁾

1) Egner, H., Betriebswirtschaftliche Prüfungslehre...a.a.O., S.294

2) Richtlinien für die Berufsausübung...a.a.O., S. 16

3) Fachgutachten 1/77, in: Ergänzung 1967...a.a.O., S. 40/9

- "die Eigenverantwortlichkeit verlangt, daß er (der Prüfer, Anm. des Verf.) sich sein Urteil selbst bildet und seine Entscheidungen selbst trifft. Er muß in der Lage sein, die Tätigkeit von Mitarbeitern derart zu überblicken und zu beurteilen, daß er sich eine auf Kenntnissen beruhende, eigene Überzeugung bilden kann."¹⁾
- "Die Berufsangehörigen sind verpflichtet, ihre Tätigkeit so auszuüben, daß das in sie gesetzte Vertrauen gerechtfertigt wird. Sie besorgen die ihnen anvertrauten Aufträge mit der gebotenen Sorgfalt und vertreten nur, was vor der Rechtsordnung und nach bestem Wissen und Gewissen verantwortet werden kann...Die Mitglieder der Kammergruppen sind verpflichtet, als zeichnungsberechtigte Personen nur fachlich ausgewiesene und vertrauenswürdige Mitarbeiter zu ernennen"²⁾.
- "Die Zahl der...ständig tätigen Prüfer einschließlich der in der Beratung tätigen Mitarbeiter und Berichtskritiker darf fünf für jeden in eigener Praxis oder in einer Sozietät tätigen WP... und für jeden in einer WPG...tätigen WP... nicht überschreiten."³⁾

1) Richtlinien für die Berufsausübung...a.a.O.; Leitsatz zitiert aus: WP-Handbuch 1981,...a.a.O., S. 56

2) Berufsordnung der Schweizerischen Treuhand- und Revisionskammer...a.a.O., Art. 2 und 5

3) Richtungsweisende Feststellung zum Grundsatz der "Eigenverantwortlichkeit" in Abschn. III der Berufsrichtlinien, zitiert aus: WP-Handbuch 1981...a.a.O., S. 57; hierbei handelt es sich aber nur um eine Richtgröße.

Aus den hier zitierten, berufsrechtlich für Abschlußprüfer verbindlichen Leitsätzen bzw. richtungsweisenden Feststellungen der Berufskammern wird deutlich, daß für Prüfungsunternehmen organisationale Besonderheiten hinsichtlich der Aufgabenzuweisung auf Mitarbeiter sowie für die Gestaltung des Verhältnisses der Mitarbeiter untereinander zu beachten sind. Dies zeigt sich noch deutlicher, wenn man das Prinzip der "Freiheit von Weisungen" genauer beleuchtet. Die schweizerische Berufsordnung und die deutschen Berufsrichtlinien sagen hierzu u.a.:

- "die Berufsangehörigen üben ihre Tätigkeit in voller Unabhängigkeit von den Auftraggebern und Dritten aus; sie enthalten sich jeder Handlung, bei der Unabhängigkeit und Unbefangenheit nicht gewahrt sind" ¹⁾,
- "auch der im Anstellungsverhältnis tätige WP...hat im Rahmen der ihm gestellten Aufgaben eigenverantwortlich zu handeln. Eine eigenverantwortliche Tätigkeit übt nicht aus, wer sich als zeichnungsberechtigter Vertreter oder als zeichnungsberechtigter Angestellter an Weisungen zu halten hat, die ihn verpflichten, Prüfungsberichte und Gutachten auch dann zu unterzeichnen, wenn ihr Inhalt sich mit seiner Überzeugung nicht deckt. Weisungen, die solche Verpflichtungen enthalten, sind unzulässig (§ 44 Abs. 2 WPO)". ²⁾

1) Berufsordnung der Schweizerischen Treuhand- und Revisionskammer...a.a.O., Art. 3 Abs. 1; ausgenommen sind nur Interessenvertretungen;

2) Richtlinien für die Berufsausübung..., Leitsatz, zitiert aus: Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1981, S. 56 ff

- "Die eigenverantwortliche Tätigkeit verlangt für den WP...im Anstellungsverhältnis in aller Regel, daß er bei einem WP...zeichnungs-berechtigt ist; bei einer WPG soll er die Rechtsstellung eines Prokuristen haben."¹⁾

Diese allgemeinen (berufsständischen) Anforderungen an den Abschlußprüfer üben, m.E. ohne weiteres erkennbare Einflüsse auf die organisationale Gebildestruktur des Prüfungsunternehmens aus, und stehen zudem in einer interdependenten Beziehung zu Einflußgrößen sachlicher Art.

Die Urteilsbildung aufgrund eigener Kenntnis (frei von jeglicher Weisung) ist "...von allen mit aktienrechtlichen Jahresabschlußprüfungen betrauten Wirtschaftsprüfern gleichermaßen verlangt."²⁾ Dies erfordert aber i.d.R., daß besonders schwierige Prüfungssachverhalte von besonders qualifizierten Mitarbeitern oder dem Abschlußprüfer selbst bearbeitet werden. Gebildestrukturelle organisatorische Entscheidungen haben daher eine entsprechende Aufgabenverteilung sicherzustellen, die via qualifizierte Sachverhaltsprüfung zu einer Einhaltung des Prinzips der Eigenverantwortlichkeit führt, und damit die Gewinnung eines vertrauenswürdigen Urteils über die Normentsprechung der abschlußmässigen Darstellung ermöglicht.

Geht man mit der überwiegenden Meinung in der Prüfungsliteratur davon aus, daß die im Zusammenhang mit Rückstellungsprüfungen zu lösenden Prüfungsaufgaben besondere Sachkenntnis und Erfahrung voraussetzen,³⁾

1) Richtlinien für die Berufsausübung..., Leitsatz, zitiert aus: Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1981, S. 58

2) Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung...a.a.O., S. 56

3) vgl. z.B. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1981, ...a.a.O., S. 1229

so sollte die "...Prüfung der Rückstellungen... daher dem Prüfungsleiter oder einem erfahrenen Mitarbeiter vorbehalten sein."¹⁾ Nach welchen Gesichtspunkten dabei die im Außendienst tätigen Prüfer-Teams zusammengesetzt werden, nach dem Referenten-Prinzip²⁾, dem Team-Prinzip, dem Spezialisten-Prinzip oder nach einer Kombination dieser Prinzipien³⁾ "...richtet sich wesentlich nach der Qualifikation der Mitarbeiter und danach, bei welcher organisatorischen Gestaltung das Ziel des Prüfungsorgans am besten erreicht werden kann."⁴⁾

Mit zunehmender Zahl der Mitarbeiter in einem Prüfungsorgan ergibt sich die Notwendigkeit, sowohl unter als auch zwischen Prüfern und Prüfungsgehilfen eine Hierarchie zu schaffen. Die dritte Möglichkeit der Interpretation von Zentralisation/Dezentralisation ist damit angesprochen, nämlich das Verständnis dieses Begriffspaares als spezielles Problem der vertikalen Zuordnung von Entscheidungskompetenzen auf Stellen.⁵⁾ Es geht hierbei um den meist als "Delegation" bezeichneten Prozeß der Kompetenz-Übertragung an nachgeordnete Stellen, somit um deren vertikale Autonomie⁶⁾, d.h. deren Ermessens- und Entfaltungsraum in Bezug auf

- Ausführung,
- Verfügung,
- Antrag,

1) Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1981...a.a.O., S. 1229

2) vgl. Loitlsberger, E., Treuhand- und Revisionswesen...a.a.O., S. 50 f

3) vgl. im einzelnen hierzu v. Wysocki, K., Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen...a.a.O., S. 213 ff

4) Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung...a.a.O., S. 57 f

5) vgl. Hill, W., Fehlbaum, R., Ulrich, P., Organisationslehre 1 ...a.a.O., S. 175

6) vgl. Harlegard, S., Zentralisation oder Dezentralisation, Bern/Stuttgart 1971. S. 15

- Mitsprache,
- Entscheidung und Anordnung,
- Vertretung¹⁾.

Da die Organisation der Gebildestruktur des Prüfungsorgans hier nur insofern interessiert, als sie die Prüfungsaktivitäten betrifft - also z.B. nicht, soweit es um die allgemeine Verwaltungsorganisation des Prüfungsorgans geht²⁾ - ist die Entscheidung über den Grad der Delegation innerhalb des Prüfungsorgans an den oben näher beschriebenen persönlichen Anforderungen, insbesondere dem Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit, sowie den sachlichen Erfordernissen auszurichten. In Bezug auf die Rückstellungsprüfung im Rahmen der externen Jahresabschlußprüfung bedeutet dies, daß z.B.

- Prüfungs-Ausführungskompetenzen
- Prüfungs-Entscheidungskompetenzen (Urteilsabgabe) sowie
- Prüfungs-Vertretungskompetenzen

nur qualifizierten Prüfungsgehilfen oder Kollegen-
- Abschlußprüfern übertragen werden dürfen.

1) vgl. Hill, W., Fehlbaum, R., Ulrich, P., Organisationslehre 1 ...a.a.O., S. 230

2) Untersuchungen hierzu bleiben annahmegemäß außer Betracht, da sie keine prüfungsorganspezifischen Besonderheiten erwarten lassen

323122 Gebildestrukturelle Auswirkungen von
Funktionalisierung, Partizipation,
Standardisierung und Arbeitszerlegung

Während das Instrument Zentralisation/Dezentralisation die Aufgabengliederung und Stellenbildung als solche grundsätzlich bestimmt, determiniert die Funktionalisierung die Leitungsbeziehungen zwischen den Stellen und legt somit "...das Verhältnis der leitenden Instanzen zu den Stellenaufgaben der untergeordneten Stellen fest."¹⁾ Es braucht hier auf die vielfältig in der betriebswirtschaftlichen Literatur beschriebenen deduktiv entwickelten organisatorischen Grundmodelle der Kompetenzzuteilung (Funktionalisierung, Strukturtypen) nicht näher eingegangen zu werden,²⁾ da sich grundsätzlich auch für Prüfungsunternehmen keine abweichenden betriebswirtschaftlichen Argumente zu bestimmten Strukturtypen ergeben. Zu beachten ist aber, daß die geforderte Eigenverantwortlichkeit, somit die tragende und zentrale Stellung der Abschlußprüfer innerhalb des Prüfungsorgans, bei zunehmender Funktionalisierung ebenso zu beachten ist, wie die Materialität aus dem Prüfungsstoff. Das bedeutet vereinfacht ausgedrückt, daß

- "- zunehmende Arbeitsteiligkeit in der Leitungsfunktion
- zunehmende Auflösung des Prinzips des einheitlichen Auftragsempfangs durch funktionale Unterstützung und Anweisung

1) Hill, W., Fehlbaum, R., Ulrich, P., Organisationslehre 1...a.a.O., S. 191

2) vgl. z.B. ebenda, S. 191 ff sowie die dort angegebene Literatur

- zunehmende Auflösung des Dienstweges
- zunehmender Anteil von geteilter Entscheidungs-kompetenz und geteilter Verantwortung" ¹⁾

im Verhältnis von Abschlußprüfern zu anderen Mitarbeitern dort ihre Grenzen haben, wo eine Urteilsbildung der Abschlußprüfer aufgrund eigener Kenntnisse und frei von Weisungen Dritter nicht mehr gewährleistet wäre.

Gleiches gilt für das Instrument der Partizipation, verstanden als "...Beteiligung von Mitarbeitern an der Willensbildung einer hierarchisch höheren Ebene der Organisation"²⁾. Wird diese organisatorische Instrumentalvariable zur Gestaltung des Führungsverhaltens von Mitgliedern des Prüfungsorgans eingesetzt, so ist auch hier die berufsrechtlich unabdingbare Eigenverantwortlichkeit von Abschlußprüfern zu beachten. Einerseits darf die Partizipation von Prüfungsgehilfen bei Prüfentscheiden nicht soweit gehen, daß nicht mehr von einer Urteilsbildung des Abschlußprüfers aufgrund eigener Kenntnisse gesprochen werden kann oder ein Mehrheitsvotum der Prüfungsgehilfen gegen die Auffassung des Abschlußprüfers in Entscheidungskraft erwächst. Im letzteren Fall wäre auch das Prinzip der Weisungsangebundenheit verletzt, da das Urteil des Abschlußprüfers infolge eines zwar demokratischen, aber der öffentlich vorausgesetzten Prüferqualifikation nicht genügenden Abstimmungsergebnisses, keine Berücksichtigung finden würde.

1) Hill, W., Fehlbaum, R., Ulrich, P., Organisationslehre 1...a.a.O., S. 211

2) ebenda, S. 235

Andererseits ist es aber durchaus möglich, daß die Qualität von Prüfurteilen erhöht wird, wenn eine Partizipation von qualifizierten Prüfungshelfern oder sogar Berufskollegen im Rahmen der Entscheidungsfindung des Abschlußprüfers erfolgt, ohne daß in die alleinige Kompetenz zur Urteilsabgabe und Feststellung des Prüfungsergebnisses des Prüfers eingegriffen wird.

Zu den Grundlagen für die Gestaltung der Dauerregelungen des Verhältnisses der Prüfer zueinander und zum Prüfungsorgan gehört im wesentlichen neben dem o.g. Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit auch der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit.¹⁾ Wirtschaftlichkeitsüberlegungen führen mit zunehmendem Arbeitsvolumen von Prüfungsunternehmen zu Überlegungen, inwieweit Rationalisierungseffekte durch Standardisierung und Arbeitszerlegung erfolgen können. Ebenso wie die bisher behandelten Instrumentalvariablen bewirken Standardisierung und Arbeitszerlegung im Fall ihrer Determinierung eine gebildespezifische Formalstruktur, wenngleich sie sich eigentümlich unmittelbar auf die Prozeßstruktur beziehen.²⁾

Versteht man unter Arbeitszerlegung "...die Zerlegung eines operativen (physischen Transformations- oder administrativen) Prozesses in einfache, interdependente Teilarbeiten und ihre Weisung an einzelne Stellen bzw. Individuen..."³⁾, so erkennt man

1) vgl. Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung ...a.a.O., S. 55 ff

2) dies hat auch offensichtlich Hill, W., Fehlbaum, R. und Ulrich, P., veranlaßt, bei ihrer Untersuchung der "Überprüfung und Änderung der Gebildestruktur" nur die Instrumentalvariablen Zentralisierung/Dezentralisierung, Funktionalisierung und Delegation zu behandeln; vgl. Hill, W., Fehlbaum, R., Ulrich, P., Organisationslehre 2... a.a.O., S. 519 ff

3) ebenda, S. 298

daß die Arbeitszerlegung lediglich die Spezialisierung im operativen Bereich fortführt, wie sie durch Dezentralisation und Funktionalisierung im Bereich der Leitungsfunktion bestimmt wird. Die o.g. Ausführungen zu Zentralisation/Dezentralisation sowie Funktionalisierung gelten daher entsprechend, u.U. jedoch mit einer gewissen Einschränkung, wie gleich gezeigt wird. Als extreme Form der Arbeitsteilung stellt die Arbeitszerlegung im Prüfungsunternehmen eine rein arbeitstechnische unternehmensinterne Arbeitsteilung dar, die zum Zweck der Arbeitsvereinfachung die operativen Prüfungsprozesse in elementare, routinemässig auszuführende Aktivitäten aufspaltet¹⁾ und bei Vorliegen der grundsätzlichen Voraussetzungen²⁾

-
- 1) vgl. Hill, W., Fehlbaum, R., Ulrich, P., Organisationslehre 2 ...a.a.O., S. 298 sowie Friedmann, G., Grenzen der Arbeitsteilung, Frankfurter Beiträge zur Soziologie, Bd. 7, Frankfurt 1959, S. 97 sowie König, R., (Hrsg.), Soziologie, Fischer-Lexikon, Bd. 10, Frankfurt 1958, S. 31, (Zitierweise: Soziologie...)
- 2) vgl. ebenda, S. 33 ff, außerdem March, J.G. und Simon, H.A., Organizations, New York 1958, S. 23 f (Zitierweise: Organizations...); als solche Voraussetzungen werden genannt: Standardisierbarkeit eines Prozesses, Technologie und Auslastung infolge großen Arbeitsvolumens

für die Arbeitszerlegung zu

- Schematisierung und stereotypen Lösungsmechanismen bei psychischen Transformationsprozessen¹⁾ und
- Bürokratisierung²⁾ bei administrativen Prozessen

führt. Da es sich somit nicht um Leitungsprozesse oder solche Prüfungsaktionen handeln kann, die entsprechend dem Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit allein vom Abschlußprüfer, nicht auch von Prüfungsgehilfen durchzuführen sind, ist eine Dezentralisierung durch räumliche Verlagerung, Aufgabenverteilung oder Kompetenzzuweisung sowie eine zunehmende Funktionalisierung oder Partizipation von Nicht-Abschlußprüfern ohne weiteres möglich.

Wegen der engen Verbindung der Instrumentalvariablen "Standardisierung" mit der formalen Organisation der Prozeßstruktur der Abschluß-/Rückstellungsprüfung, erfolgt deren Behandlung weiter unten.

Als Ergebnis der Ausführungen zur Determinierung der organisatorischen Instrumentalvariablen im Rahmen der Organisation der Gebildestruktur soll insbesondere festgehalten werden:

- 1) Hill, W., Fehlbaum, R., Ulrich, P., sprechen in diesem Zusammenhang von "Mechanisierung von physischen Transformationsprozessen"; gedacht ist hierbei an die Herstellung von physischen Produkten bei einem Produktionsbetrieb (vgl. Organisationslehre 1,...a.a.O., S. 299). Bei Prüfungsunternehmen geht es jedoch nicht um physische Transformationsprozesse und deren Mechanisierung, sondern um "geistige Transformationsprozesse" und deren Mechanisierung, die sich in Schematisierung und der Anwendung stereotyper, geistiger Lösungsprozesse manifestiert;
- 2) König, R., Soziologie...a.a.O., S. 40

- Gebildestrukturelle Unterschiede führen zu differenten Prüfungsverläufen,
- Auswirkungen auf die Gebildestruktur von Prüfungsunternehmen ergeben sich u.a. durch die Determinierung der organisatorischen Instrumentalvariablen,
- es besteht eine Interdependenz zwischen Gebildestruktur und Prozeßstruktur, die sich hier darin zeigt, daß die Determinierung der Instrumentalvariablen gleichzeitig Prozeßabläufe und Gebildestrukturen in einer bestimmten formal gedachten Weise festlegen (z.B. bedeutet absolute Entscheidungscentralisation gebildestrukturell ein Linien-System, prozeßstrukturell dagegen, daß der Entscheidungsprozeß nur in der Zentralstelle ablaufen kann),
- einerseits sind an der Prüfung und am Sachziel orientierte organisationale Maßnahmen in Prüfungsunternehmen so durchzuführen, daß dadurch der Prüfungsverlauf positiv beeinflußt wird, andererseits stoßen aber die organisatorischen Instrumentalvariablen an die allgemeinen persönlichen und sachlich spezifischen Besonderheiten von Prüfungsunternehmen,

- auch hier gilt in praxi, daß alle "...organisatorischen Gestaltungsempfehlungen... von der in der jeweiligen Situation vorliegenden Konstellation der relevanten Umwelt-, Aufgaben-, Betriebsmitglieder- und Sachmittelmerkmale auszugehen..."¹⁾ haben und es daher zu den Zielen zukünftiger Forschungsaktivitäten gehören sollte, idealtypisch vorgestellte Gebildestrukturkonzeptionen für Prüfungsunternehmen hinsichtlich ihrer empirischen Relevanz zu überprüfen.

3232 Organisation der Prozeßstruktur

Geht man von der Zielorientiertheit der externen Jahresabschlußprüfung aus und stellt man eine Verbindung zu dem hier verwendeten instrumentalen Organisationsverständnis her, so liegt es nahe, in den Zielen der Abschlußprüfung auch organisatorische Zielkriterien für die Strukturierung des Prüfungsgeschehens zu sehen.²⁾

1) HWB, 4. völlig neu gestaltete Auflage, Hrsg., Grochla, E. und Wittmann, W., Stuttgart 1975, Bd. I/2, Sp. 2865

2) vgl. z.B. die auch auf Zielkriterien basierende Organisationstypologie von Blau, P.M., Scott, W.R., Formal Organizations: A Comparative Approach, London 1963, S. 42 ff

Bei Anlehnung an das realistische Konzept der "beschränkten Rationalität"¹⁾ - wodurch der Praxisnähe des Inhalts Rechnung getragen wird²⁾ - soll daher die Organisation der Abschlußprüfung/Rückstellungsprüfung einen nach intersubjektiver Überzeugung befriedigenden Beitrag zur Erreichung des prüfungsrelevanten Oberziels "Sicherstellung der Normentsprechung" des Jahresabschlusses bzw. der Rückstellungsbehandlung im Jahresabschluß leisten.

Während im vorhergehenden Abschnitt die gebildestrukturellen Besonderheiten der Organisation von Prüfungsorganen beleuchtet wurden, bezieht sich die nachfolgende Untersuchung auf die Prüfkaktivitäten und -abläufe, die sich innerhalb der Gebildestruktur "Prüfungsunternehmung" vollziehen und speziell auf das Teilprüfobjekt Rückstellungen im Rahmen der Abschlußprüfung gerichtet sind.

32321 Planung und Vorbereitung der Rückstellungsprüfung

"Zielorientiertes, rationales Handeln setzt voraus, daß die zur Zielerreichung erforderlichen Aktionen

1) vgl. March, J.G., Simon, H.A., Organizations...a.a.O., S. 140 ff

2) vgl. die Ausführungen in Pkt. 0 dieser Arbeit; außerdem: Ulrich, H., Die Unternehmung...a.a.O., S. 13 ff

und Prozesse geplant werden."¹⁾ Planvoll wird ganz allgemein ein Vorgehen bezeichnet, das "...einer Ordnung folgt, die zuvor nach wirtschaftlichen Kriterien und unter Berücksichtigung der zwischen den einzelnen Teilaufgaben bestehenden Interdependenzen entworfen wurde."²⁾ Wird eine solche Ordnung für einen konkreten Prüfungsprozeß festgelegt, so spricht man von Prüfungsplanung.

Die externe Jahresabschlußprüfung bezieht sich nun als umfassende Prüfung der Rechnungslegung auf den aus Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht (Lagebericht) bestehenden Gesamtkomplex³⁾, der in dieser Arbeit als (Gesamt-) Prüfungsobjekt bezeichnet wird. Die Prüfungsplanung umfaßt dementsprechend das gesamte formal entworfene System zukunftsbezogener Entscheidungen⁴⁾ zur Prüfung dieses Prüfungsobjekts; informale zukunftsbezogene Entscheidungen sind in einem solchen System nicht enthalten, da sie sich einem planerischen Ordnungsentwurf schon ex definitione entziehen.⁵⁾

1) Sperl, A., Prüfungsplanung...a.a.O., S. 19

2) Leffson, U., Wirtschaftsprüfung 1980...a.a.O., S. 147, vgl. auch Gutenberg, E., Grundlagen: Die Produktion...a.a.O., S. 148

3) vgl. FG 1/77, Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen, Pkt. B., in: Ergänzung 1967...a.a.O., S. 40/6

4) vgl. Koch, H., Aufbau der Unternehmensplanung, Wiesbaden 1977, S. 13

5) was nicht bedeutet, daß informale Aspekte bei der Formalplanung keine Berücksichtigung finden können

Konkretisiert man die Untersuchung auf das Teilprüfobjekt "Rückstellungen", so interessiert als "Planung der Rückstellungsprüfung" der Teil der Prüfungsplanung, der sich auf diejenigen zukunftsbezogenen Entscheidungen bezieht, die

1. rückstellungsspezifisch sind, weil sie unmittelbar auf die Prüfung von Rückstellungen ausgerichtet sind, und die
2. allgemeine Prüfungsrelevanz besitzen, und somit mittelbar, wenn auch nicht ausschließlich die Rückstellungsprüfung betreffen.

323211 Ziel und Inhalt der Prüfungsplanung

Da bislang nach wie vor verlässliche empirische Untersuchungen zur Zielbildung in Prüfungsorganen fehlen, können nur mögliche Ziele der Prüfungsplanung angegeben werden, "...soweit sich diese deduktiv aus den Aufgabenstellungen...externer Prüfungsorgane ableiten lassen."¹⁾

1) v. Wysocki, K., Grundlagen...a.a.O., S. 157

Dabei werden vielfach in der betriebswirtschaftlichen Literatur zum Prüfungswesen die zu verfolgenden Planungsziele losgelöst vom individuellen Zielsystem des jeweiligen Prüfungsorgans umschrieben. So führt z.B. Loitlsberger aus, daß wegen der Existenz verschiedener Teilprüfungsprozesse jeweils der prüfungswirtschaftlichste Prozeß ausgewählt und durchgeführt werden muß, und daß dann, wenn innerhalb einer Prüfung immer die prüfungswirtschaftlichsten Teilprozesse ausgeführt werden, das Ziel Wirtschaftlichkeit der Gesamtprüfung erreicht wird.¹⁾ Diese Forderung nach wirtschaftlicher Prüfungsausführung wird von Sorensen²⁾ durch Bezug auf bestimmte Prüfungskosten konkretisiert, die zu minimieren sind:

- costs of investigation (variable Prüfungskosten)
- costs of re-working (Nacharbeitskosten)
- costs or economic loss because error remains uncorrected (Kosten infolge nicht korrigierter Fehler)
- costs of possible law suits brought against the auditor by client or third parties (Kosten möglicher rechtlicher Inanspruchnahme des Prüfers durch Auftraggeber oder Dritte)

1) vgl. Loitlsberger, E., Treuhand- und Revisionswesen... a.a.O., S. 85

2) vgl. Sorensen, J.E., Bayesien Analysis in Auditing, in: The Accounting Review, 7/1969, S. 555 ff

Daraus wird deutlich, daß das Streben nach wirtschaftlicher Prüfungsdurchführung nicht nur im Zusammenhang mit dem Gewinnstreben der Prüfungsunternehmung zu sehen ist, sondern sich vor allem aus den Interessen der Auftraggeber nach möglichst niedrigen Gesamtkosten (Prüfungshonoraren) herleitet.¹⁾ Krüger verbindet dieses allgemeine für die Prüfung des Jahresabschlusses geltende Gebot der Wirtschaftlichkeit²⁾ mit dem unter dem Gesichtspunkt der Zielorientierung wesentlichen Planungsziel der Gewinnung eines hinreichend sicheren Prüfungsurteils, verwendet aber wie Loitlsberger eine "...von den möglichen Zusammenhängen zwischen der Rahmenplanung oder den Zielvorgaben durch das Prüfungsorgan und der Durchführung eines einzelnen Prüfungsauftrages..."³⁾ isolierende Planungszielbetrachtung: "Anzustreben ist ein hinreichend sicheres Urteil unter Berücksichtigung der Nebenbedingung der Minimierung der Prüfungskosten"⁴⁾.

1) vgl. Sperl, A., Prüfungsplanung...a.a.O., S. 39

2) vgl. Koch, H., Betriebliche Planung, Grundlagen und Grundfragen der Unternehmenspolitik, Wiesbaden 1961, S. 22 (Zitierweise: Betriebliche Planung...)

3) v. Wysocki, K., Grundlagen ...a.a.O., S. 160

4) Krüger, R., Grundlagen der Planung einer aktienrechtlichen Jahresabschlußprüfung, Diss. Münster 1968, S. 20

Nur wenn der Abschlußprüfer in der Lage ist, über das (Teil-)Prüfungsobjekt ein hinreichend sicheres Urteil abzugeben, kann das in der öffentlichen Erwartung stehende Prüfziel der Vermittlung eines vertrauenswürdigen Urteils über die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses erreicht werden, und nur bei Erreichen dieses Ziels haben die Abschlußadressaten die Gewähr, daß sie die durch den Jahresabschluß vermittelten Informationen ihrer Entscheidungssituation zugrundelegen können.

Zwar lassen sich gegen solche generalisierenden, deduktiv aus Prüfungsaufgaben abgeleiteten Umschreibungen von Planungszielen für die Durchführung von Prüfungsaufträgen zahlreiche sachgerechte Einwendungen erheben, die sich insbesondere auf folgende Kritikpunkte stützen:

- mangelnde Operationalität;
- nicht vertretbare Loslösung derart formulierter Planungsziele vom Zielsystem des Prüfungsorgans und damit Nichtbeachtung der Tatsache, "...daß die Zielvorgabe für die Durchführung einzelner komplexer Prüfungsaufträge nur unter Bezugnahme auf die Bedingungen, unter denen der Prüfungsauftrag durch das Prüfungsorgan durchgeführt werden muß, sinnvoll formuliert werden können".¹⁾

1) v. Wysocki, K., Grundlagen...a.a.O., S. 161

- Nichtbeachtung der Tatsache, daß alternative Zielsetzungen bei der Planung einzelner Prüfungsaufträge möglich sind, z.B. "...je nach den Grundentscheidungen der Leitung des Prüfungsorganes über die Erreichung der Oberziele, je nach dem Auftragsbestand (und dessen zeitlicher Verteilung), je nach dem Umfang und der Qualität der zur Verfügung stehenden personellen und sachlichen Ressourcen und je nach den durch die Prüfungsordnungen und ggf. durch das Berufsrecht bedingten Begrenzungen der infragestehenden Entscheidungsfelder..."¹⁾.

Neuere Untersuchungen zum Thema Prüfungsplanung, insbesondere die von Sperl²⁾ und Leffson³⁾ zeigen aber, daß

1. sich Wirtschaftlichkeit und größtmögliche Urteilssicherheit als Ziele der Prüfungsplanung auch dann ergeben, wenn nicht deduktiv von der Aufgabenstellung der Prüfungsunternehmung ausgegangen wird, sondern die Ziele von Prüfungsunternehmung und Urteilsempfängern als Ausgangspunkt der Prüfungsplanung zugrundegelegt werden,
2. sich durchaus Entscheidungskriterien zur Operationalisierung der Planungs-Ziele finden lassen, die zwar nicht zur Optimierung von Prüfungsprogrammen im streng mathematischen Sinne führen, aber die Realisierung

1) v. Wysocki, K., Grundlagen...a.a.O., S. 161

2) vgl. Sperl, A., Prüfungsplanung...a.a.O.

3) Leffson, U., Wirtschaftsprüfung 1980...a.a.O., S. 147 ff

eines sukzessiven Optimierungsprozesses ermöglichen, den Sperl wie folgt kennzeichnet:

"Zunächst werden Materiality-Entscheidungen getroffen, um die Ordnungsmäßigkeits- und Nichtordnungsmäßigkeits-hypothesen eindeutig voneinander abgrenzen zu können. Erst dann lassen sich Art und Umfang der Prüfungsinformationen bestimmen, die ausreichende Urteilssicherheit gewährleisten. Sind mehrere alternative Vorgehensweisen zur Gewinnung ausreichender Urteilssicherheit möglich, so ist die kostengünstigste auszuwählen."¹⁾

Zusammengefaßt kann damit das Ziel der Prüfungsplanung darin gesehen werden, "...Wirtschaftlichkeit der Prüfungsausführung und Sicherheit der Prüfungsurteile zu erreichen"²⁾. Analog ergibt sich als Ziel der Planung der Rückstellungsprüfung, Wirtschaftlichkeit der rückstellungsspezifischen Prüfungsaktivitäten und Sicherheit der Prüfungsurteile über Rückstellungen in Koordination mit dem Gesamtplan zu erreichen.

"Die Prüfungsplanung ist so komplex wie die gesamte Prüfung"³⁾. Sie hat sich dementsprechend "...auf alle wesentlichen Maßnahmen zur Vorbereitung und Durchführung der Prüfung zu erstrecken."⁴⁾

1) Sperl, A., Prüfungsplanung, ...a.a.O., S. 231 f

2) Leffson, U., Wirtschaftsprüfung 1980, ...a.a.O., S. 148

3) Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung ...a.a.O., S. 92

4) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, ...a.a.O., § 162 Tz 105

Da "...die in der Prüfungspraxis angewandten Planungsverfahren sich nicht von den in anderen Bereichen betriebswirtschaftlicher Planungen unterscheiden..."¹⁾, außerdem die Darstellung der einzelnen Planungs-Inhalte eine Vorwegnahme der weiter unten unter Punkt "Planung und Ausführung der Rückstellungsprüfung"²⁾ beschriebenen Entscheidungen und Prüfungsaktionen bedeuten würde, sollen hier grundsätzliche Anmerkungen zur Prüfungsplanung genügen.

Weder in der Schweiz noch in der BRD ist eine bestimmte Planungsmethode vom Gesetz oder von den Grundsätzen ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen vorgeschrieben. Es werden lediglich allgemeine, für eine ordnungsgemäße Prüfungsdurchführung als beachtenswert angesehene Hinweise gegeben, die jedoch den spezifischen Charakter und Inhalt der Prüfungsplanung kennzeichnen.

So führt das schweizerische Revisionshandbuch aus:

"Die jährliche Abschlußprüfung ist keine Überwachungsprüfung. Sie wird im Einvernehmen mit dem Mandanten zeitlich und sachlich vorbereitet... Sowohl der Prüfer wie der Mandant haben sich auf die Prüfung vorzubereiten...Der Prüfer hat den Prüfungsplan in seinen Grundzügen vor Beginn der Revision zu entwerfen."³⁾

1) Egner, H., Betriebswirtschaftliche Prüfungslehre...a.a.O., S. 43

2) vgl. Punkt 32322 dieser Arbeit

3) Revisionshandbuch der Schweiz 1971/1979...a.a.O., Punkt 3.3. Organisation der Prüfung, S. 6 f

Das Fachgutachten 1/77 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland stellt fest:

"Eine ordnungsgemäße Prüfung erfordert planvolles Vorgehen ... Die Planung umfaßt alle Maßnahmen in personeller, sachlicher und zeitlicher Hinsicht zur Vorbereitung und Durchführung der Prüfung. Die Vorbereitung schließt die Planung des rechtzeitigen Prüfungsbeginns und des zeitlichen Ablaufs der Prüfung ein, insbesondere die Abstimmung mit dem zu prüfenden Unternehmen im Hinblick auf dessen Prüfungsbereitschaft"¹⁾.

Von den subsidiär geltenden²⁾ internationalen Empfehlungen und Leitsätzen für die Abschlußprüfung seien in diesem Zusammenhang zwei auszugsweise zitiert:

1. Die Empfehlung Nr. 6 des Auditing Statements Board der UEC (= ASB 6): Gewährleistung und Verbesserung der Prüfungsqualität
- Quality Control:

"Zu den zu treffenden Maßnahmen gehören beispielsweise:

- die Schaffung der organisatorischen Voraussetzungen für eine Gesamtplanung der Prü-

1) FG 1/77 des Instituts der Wirtschaftsprüfer, in: Ergänzung 1967 ... a.a.O., S. 40/8

2) Zur Anwendung der Empfehlung ASB 6 vgl. FN 1978, S. 216; hinsichtlich der Anwendung der IFAC-Leitsätze gilt, daß in Fällen, in denen diese Leitsätze mit der nationalen Gesetzgebung kollidieren, die einzelstaatlichen Vorschriften vorgehen. Die Mitgliederorganisationen haben sich aber verpflichtet, in den Fällen, in denen die nationalen Vorschriften weniger umfassend sind, als die IFAC-Leitsätze, nach Möglichkeit auf eine Anwendung der IFAC-Leitsätze hinzuarbeiten; vgl. FN 1979, S. 249

fungsaufträge einschließlich Personalzuordnung und -beaufsichtigung,

- das Aufstellen von Richtlinien, die bei der Durchführung einzelner Prüfungsaufträge zu beachten sind;

...Im Rahmen der Prüfungsplanung sollte sich der zuständige Prüfer unter anderem davon überzeugen, daß

- die notwendige Anzahl von Mitarbeitern mit ausreichender Qualifikation dem Prüfungsteam angehört,
- eine sachgerechte Aufteilung des Prüfungstoffes auf die einzelnen Mitarbeiter entsprechend ihrer Qualifikation erfolgt,
- alle im Hinblick auf das zu prüfende Unternehmen notwendigen Prüfungshandlungen, einschließlich Stichproben, festgelegt werden,
- ein Zeitplan für die Durchführung der Prüfung mit dem zu prüfenden Unternehmen abgestimmt wird, der gestattet, die Prüfung ohne Zeitnot durchzuführen und auch hinreichend Zeit für im Laufe der Prüfung auftretende unvorhergesehene Schwierigkeiten vorsieht." ¹⁾

2. Der internationale Leitsatz Nr. 3 (IAPC 3) der International Federation of Accountants:

"Der Abschlußprüfer sollte seine Arbeiten so planen, daß er eine effektive Prüfung effizient und zeitgerecht durchführen kann. Seine Planungen sollten sich dabei auf seine

1) zitiert aus WPg 1979...a.a.O., S. 479 f

Kenntnis des Unternehmens des Mandanten stützen... Die Planungen sollten so gestaltet sein, daß sie u.a. einbeziehen:

- a) Die Erlangung von Kenntnissen über das Rechnungswesen des Mandanten, die angewandten Grundsätze der Rechnungslegung und Verfahren der internen Kontrolle
- b) die Feststellung des erwarteten Zuverlässigkeitsgrades der internen Kontrolle
- c) die Feststellung und Programmierung der Art, des Zeitablaufs und des Ausmaßes der Prüfungsverfahren, die angewendet werden müssen und
- d) die Koordinierung der durchzuführen- den Arbeiten.

...Die Planungen sollten weiterentwickelt und überprüft werden, soweit dies im Laufe der Prüfung notwendig ist"¹⁾.

Geht man davon aus, daß Prüfungsprozesse Abfolgen von Handlungen und Entscheidungen zur Bildung von Prüfungsurteilen über ein Prüfungsobjekt darstellen,²⁾ so wird nunmehr deutlich, daß der Inhalt

1) zitiert aus WPg 1981...a.a.O., S. 50

2) vgl. Sieben, G., Bretzke, W.-R., zur Frage der Automatisierbarkeit von Beurteilungsprozessen bei der Jahresabschlußprüfung, in: WPg 1972, S. 322 f

der Prüfungsplanung darin besteht,

1. den Ablauf des Prüfungsprozesses einschließlich der prüfungsvorbereitenden Maßnahmen als Prüfungsprogramm festzulegen, d.h., eine geordnete, bestimmte Reihenfolgebedingungen erfüllende Menge von Prüfungshandlungen und Entscheidungsregeln zusammenzustellen¹⁾ (z.B. Prüfungsstoff-, Prüfungsreihenfolge-, Prüfungsmethodenplanung),
2. die Zuordnung von Prüfern zum Prüfungsauftrag und den hierbei zu bearbeitenden diversen Prüfungsgebieten,
3. Zeitpunkt des Prüfungsbeginns sowie die Dauer der Prüfung und einzelner Teilprozesse zu determinieren,
4. zeitlich aufeinanderfolgende Prüfungen prüfzielorientiert gegenseitig abzustimmen, d.h. z.B. unterschiedliche Prüfungsschwerpunkte "... im Sinne einer jährlich wechselnden, besonders intensiven Prüfung einzelner Teilgebiete und einer weniger intensiven Prüfung anderer Teilgebiete..."²⁾ zu setzen.

Der so verstandene allgemeine Inhalt der Prüfungsplanung läßt sich ohne weiteres auf das Teil-Prüfobjekt "Rückstellungen" beziehen, und hat damit für dieses mittelbare Prüfungsrelevanz.

1) vgl. Sperl, A., Prüfungsplanung ... a.a.O., S. 28

2) FG 1/77 des Instituts der Wirtschaftsprüfer, in: Ergänzung 1967 ... a.a.O., S. 40/9

323212 Ablauf der Prüfungsplanung bei Rückstellungen

Die Prüfung eines Jahresabschlusses erfordert eine Vielzahl von Soll-Ist-Vergleichen, durch die Prüfungsinformationen über die Ordnungsmäßigkeit des Prüfungsobjekts gewonnen werden sollen. Als Prüfungsinformation wird dabei "...das über das Verhältnis von Soll- und Istobjekten erworbene oder erwerbbares Wissen"¹⁾ bezeichnet, das dem Zweck der Gewinnung eines möglichst sicheren und genauen Prüfungsurteils dient.²⁾ Ist das Wissen erworben, d.h. eine Soll-Istabweichung oder -Übereinstimmung festgestellt, "...liegt eine realisierte Prüfungsinformation vor. Alle für den Prüfer (die Prüfer) wichtigen, jedoch noch nicht gewonnenen Informationen sind latente Prüfungsinformationen."³⁾

1) Schulte, E.B., Quantitative Methoden...a.a.O., S. 29

2) Zu dem hier verwendeten Begriff der Information als "zweckorientiertes Wissen" vgl. u.a. Wittmann, W., Unternehmung...a.a.O., S. 14 ff; Koreimann, D., Zum Informationsbegriff in der Beziehung zur Betriebswirtschaft, in: NB, 16. Jhrg. (1963), S. 49 ff; Kloidt, H., Information und Dokumentation im Betrieb, in: HWB, 3. Aufl., Bd. II, Stuttgart 1958, Sp. 2805

3) Schulte, E.B., Quantitative Methoden...a.a.O., S. 29

Das Ziel der Gewinnung eines möglichst sicheren Prüfungsurteils läßt sich nun nur erreichen, wenn die insgesamt vorhandene Informationsmenge möglichst vollständig ausgeschöpft wird, d.h. möglichst viele latente Prüfungsinformationen in realisierte transformiert werden.

Dabei ist zu berücksichtigen, daß

1. bei der Abschlußprüfung eine Vielzahl von Sachverhalten zu prüfen ist,
2. sich das Prüfungsurteil durch Auswertung aller aus der Prüfung der verschiedenen Sachverhalte gewonnenen realisierten Prüfungsinformationen ergibt,
3. man gewöhnlich bei (komplexen) Abschlußprüfungen durch Vereinigung gewisser Informationsmengen keinen echten Informationszuwachs erhält, "...weil gleiche oder ähnliche zu prüfende Sachverhalte jeweils die gleiche Informationsmenge liefern"¹⁾,
4. zwischen den Teilaufgaben der Prüfungsplanung, nämlich der Prüfungsprogramm-, Personal- und Zeitplanung, wechselseitige Beziehungen bestehen²⁾,
5. bei den Abschlußprüfern als informationsverarbeitenden Systemen infolge natürlicher Grenzen ihrer Verarbeitungskapazität

1) Schulte, E.B., Quantitative Methoden ...a.a.O., S.30

2) vgl. Sperl, A., Prüfungsplanung...a.a.O., S. 19 ff

zität und -geschwindigkeit das sukzessive Entscheidungsverhalten dominiert,¹⁾ dementsprechend

6. auch die Gewinnung eines Gesamturteils über die Normentsprechung des Jahresabschlusses in einem umfassenden simultanen Wahlakt nicht möglich ist, und
7. bezweifelt werden muß,²⁾ ob "...eine vollständige Berücksichtigung aller zwischen den Planungsaufgaben bestehenden wechselseitigen Beziehungen durch ein umfassendes Simultan-Modell möglich..."³⁾, wirtschaftlich vertretbar und praktisch ausführbar ist.⁴⁾

1) vgl. Heinen, E., Industriebetriebslehre...a.a.O., S. 61 ff

2) Zur Zweifelhaftigkeit der Simultanoptimierung, vgl. Cordes, H.-P., Das Problem der Berücksichtigung von Interdependenzen in der Planung, Diss. Münster 1976, S. 102 f

3) Sperl, A., Prüfungsplanung...a.a.O., S. 20; unter Hinweis auf Vischer, P., Simultane Produktions- und Absatzplanung. Rechnungstechnische und organisatorische Probleme mathematischer Programmierungsmodelle, Wiesbaden 1967, S. 18 ff

4) Ist ein Planungsverfahren praktisch ausführbar und wirtschaftlich vertretbar, wird es als zulässig bezeichnet; vgl. Klein, H.-K., Heuristische Entscheidungsmodelle ...a.a.O., S. 32

Für die Prüfungsplanung allgemein und die Planung der Rückstellungsprüfung im besonderen sind aus diesen Erkenntnissen zwei wesentliche Aussagen abzuleiten:

1. Die Prüfungsplanung erfolgt realistischerweise nicht simultan, sondern "...ist wie die Prüfung selbst ein mehrstufiger Prozeß, in dessen Verlauf der Detaillierungsgrad kontinuierlich zunimmt"¹⁾. Im Mittelpunkt der Prüfungsplanung steht dabei die Prüfungsprogrammplanung, die u.a. das Aktionsprogramm für die Rückstellungsprüfung enthält.
2. Zur Erreichung des Prüfungsziels sind aus dem gesamten Prüfungskomplex "...zunächst 'kleinere' Objekte ins Auge zu fassen und zu Gegenständen von Urteilsaussagen zu machen"²⁾. Rückstellungen können Gegenstand oder Teil eines dieser Teil-Objekte sein.

Zweckmäßiger als die Simultan-Planung ist "...eine stufenweise Prüfungsplanung, bei der die Teilaufgaben so abzustufen sind, daß möglichst wenig Interdependenzen durchschnitten werden."³⁾

1) Ieffson, U., Wirtschaftsprüfung 1980...a.a.O., S. 149

2) Hagest, J., Logik...a.a.O., S. 20

3) Sperl, A., Prüfungsplanung...a.a.O., S. 20

Erreicht wird dies, wenn als Ausgangspunkt der Prüfungsplanung die Prüfungsprogrammplanung gewählt wird, die - und darin liegt die mittelbare Bedeutung für die Rückstellungsprüfung - auch die zur Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Rückstellungen erforderlichen Entscheidungsregeln und vorzunehmenden Prüfungshandlungen nach Art und Umfang festlegt. Diese Prioritätensetzung auf das Prüfungsprogramm liegt in der Zielorientiertheit der Abschlußprüfung begründet, "...denn das Vorgehen der Prüfer zur Urteilsgewinnung ist so weitgehend durch das Prüfungsziel und die GOW (Anm. des Verf.: Grundsätze ordnungsmäßiger Wirtschaftsprüfung) festgelegt, daß es durch Personal- und Zeitdispositionen nur in verhältnismässig engen Grenzen beeinflußt werden kann."¹⁾ Infolgedessen ist die Prüfungsprogrammplanung als die Teilaufgabe der Prüfungsplanung charakterisiert, von der der stärkste Einfluß auf die übrigen Planungsaufgaben ausgeht, und die daher das Kernstück der Prüfungsplanung darstellt. Natürlich kommt es in der Praxis durchaus vor, daß infolge personeller oder zeitlicher Kapazitätsbeschränkungen "...entweder der Personal- oder der Zeitplan zum sog. Engpaßsektor werden..."²⁾, nach dem sich die

1) Leffson, U., Wirtschaftsprüfung 1980 ... a.a.O. , S. 149

2) Egner, H., Betriebswirtschaftliche Prüfungslehre...a.a.O., S. 44

Prüfungsprogrammplanung zu richten hat — die Zielorientiertheit steht in diesen Fällen allerdings in Frage, da nicht sicher ist, ob wegen der restriktiven Folgen für das Prüfungsprogramm noch ein vertrauenswürdiges Urteil über das Gesamt-Prüfungsobjekt nach dem Plan erwartet werden kann.

Entsprechend dem Ziel der Prüfungsplanung müssen optimale Prüfungsprogramme dem Grundsatz der Materiality¹⁾ entsprechen und außerdem ein Aktionsprogramm enthalten, das eine ausreichende Urteilsicherheit gewährleistet. Da die Ableitung zielorientierter Materiality-Entscheidungen von der Berücksichtigung einer Vielzahl von in jeder Abschlußprüfung verschieden ausgeprägten Faktoren, wie z.B. der wirtschaftlichen Lage der zu prüfenden Unternehmung, der Art der zugrundeliegenden Abschlußposition, der Richtung, Ursache und Eindeutigkeit festgestellter Fehler, abhängt, "... dürften zweckgerechte Materiality-Grenzen und damit auch die anzuwendenden Entscheidungskriterien i.d.R. ex-ante nicht bestimmbar sein."²⁾ Der Abschlußprüfer muß daher nach seinem pflichtmäßigen Ermessen die Relevanz von Prüfungsfeststellungen anhand des Zielsystems der Abschlußprüfung aufgrund eigener Beurteilung feststellen.

1) Zum Problem der Operationalisierung von Materiality, vgl. Pkt. 32222 dieser Arbeit

2) Leffson, U., Wirtschaftsprüfung 1980...a.a.O., S. 155

Voraussetzung hierfür ist, daß die informationsbeschaffenden und -verarbeitenden Aktivitäten so umfangreich angelegt sind, daß die Zuverlässigkeit der herangezogenen Informationsquellen insgesamt als ausreichend gesichert angesehen werden kann¹⁾ und die Menge realisierter Prüfungsinformationen unter Beachtung des Wirtschaftlichkeitsprinzips möglichst groß ist.²⁾ Die Wirksamkeit der Prüfaktivitäten, die als Instrumente der Transformation latenter in realisierte Prüfungsinformationen bezeichnet werden können, "...hängt dabei weitgehend von der Güte der Prüfungsplanung sowie den angewandten Prüfungsmethoden und Prüfungsverfahren ab"³⁾, also insbesondere vom Ergebnis

- eigener Beobachtungen des Prüfers,
- Wiederholung von Arbeitsabläufen,
- Einholung von Auskünften unternehmens-
externer und -interner,
- Einsicht in unternehmensexterne und -interne
Dokumente,
- eigener Rechen-, Vergleichs- und Bewertungs-
operationen.⁴⁾

1) Leffson, U., Wirtschaftsprüfung 1980...a.a.O., S. 155

2) vgl. Schulte, E.B., Quantitative Methoden...a.a.O., S. 40

3) ebenda, S. 38

4) vgl. insbesondere Arens, A.A., The Adequacy...a.a.O., S. 108 ff; Isaac, A., Revision und Wirtschaftsprüfung, Wiesbaden 1951, S. 96 ff; Mautz, R.K., Sharaf, H.A., The Philosophy (1964)...a.a.O., S. 100

Zu Beginn der Prüfungsprogrammplanung erfolgt neben der Abgrenzung des Gesamtprüfungsobjekts die Aufteilung in überschaubare Teilobjekte, die sog. Prüffelder.¹⁾ Die Komplexität der Beurteilungsaufgabe Jahresabschlußprüfung läßt sich nämlich "...auf ein vertretbares Maß reduzieren, wenn nicht jedes Istobjekt einzeln, sondern mehrere nach bestimmten Kriterien zusammengefaßte Ist-objekte gemeinsam beurteilt werden."²⁾ Für die zweckentsprechende Aufteilung des Gesamt-Prüfobjektes in Prüffelder (sowie deren Zusammenfassung zu Prüffeldergruppen) kann aber keine allgemein gültige Regel aufgestellt werden, da zwei konkurrierende Problemlösungsargumente, die auch als Kriterien der Prüffelderbildung bezeichnet werden können³⁾, die Gesamturteilsbildung begleiten. Einerseits ist es im Interesse einer einfachen Urteilsbildung über das Prüffeld angezeigt, das Gesamt-Prüfungsobjekt Jahresabschluß in zahlreiche, möglichst homogene⁴⁾ Prüffelder aufzuteilen, d.h. im wesentlichen gleichartige, nach dem gleichen Kriterium zu beurteilende Ist-Objekte zu einem Teilprüfobjekt zusammenzufassen. Andererseits soll aber die Komplexität bei der Zusammenfassung der Teilurteile über einzelne Prüffelder zu dem erforderlichen Gesamturteil möglichst gering gehalten werden.

1) vgl. Zimmermann, E., Theorie und Praxis ...a.a.O., S. 26

2) Sperl, A., Prüfungsplanung...a.a.O., S. 29

3) so Sperl und Leffson

4) Zum Begriff der Homogenität von Prüffeldern vgl. Leffson, U., Wirtschaftsprüfung 1980...a.a.O., S. 157

Wird folglich "...das Prüfungsobjekt in zahlreiche, sehr einfach strukturierte (Anm. des Verf.: = weitgehend homogene) Prüfungsfelder aufgeteilt, so ist zwar die Bildung der Teilurteile relativ einfach, ihre Verknüpfung zu einem Gesamturteil wird jedoch aufgrund ihrer Vielzahl und der zwischen ihnen bestehenden wechselseitigen Beziehungen zu einer höchst komplexen Aufgabe."¹⁾ Werden dagegen nur wenige, umfangreiche und damit heterogene Prüfungsfelder gebildet, so sinkt zwar die Komplexität bei der Aggregation der Teilurteile, da die Beziehungsstruktur²⁾ zwischen den Teilurteilen einfacher wird, die Beurteilung der einzelnen Prüfungsfelder wird aber infolge größeren Umfangs und Heterogenität schwieriger. Der Planende steht somit vor der schwierigen Aufgabe, die sich widersprechenden Kriterien der Prüffelderbildung, nämlich

- das Kriterium möglichst hoher Homogenität eines Prüffeldes, sowie
- das Kriterium der Erfassung möglichst vieler vertikaler und horizontaler Interdependenzen zwischen den Beurteilungsobjekten in einem Prüffeld,

so zu kombinieren, "...daß die Komplexität der Beurteilungsaufgabe sowohl bei der Bildung der Teilurteile als auch bei ihrer Verknüpfung zu einem Gesamturteil ein vertretbares Maß nicht übersteigt."³⁾

1) Sperl, A., Prüfungsplanung...a.a.O., S. 102

2) zwischen den Beurteilungsobjekten können horizontale und vertikale Interdependenzen bestehen; vgl. Sperl, A., Prüfungsplanung...a.a.O., S. 103 ff

3) ebenda, S. 102

Die praxisorientierte Prüfungsliteratur nennt neben den genannten Kriterien noch zahlreiche weitere Gesichtspunkte, die zur inhaltlichen Abgrenzung von Prüfungsfeldern zu beachten sind¹⁾, z.B.

- die sachlichen Zusammenhänge zwischen Ist-Objekten,
- prüfungstechnische Zusammenhänge,
- die individuelle Struktur des Prüfungsobjektes,
- die geplante oder mögliche Prüfer-Prüffeld-Zuordnung.

Ohne daß auf diese verschiedenen Kriterien hier näher eingegangen zu werden braucht, kann aus der bisherigen Analyse als Zwischenergebnis festgehalten werden, daß

1. die verschiedenen Kriterien der Prüffelderbildung "...entsprechend den Gegebenheiten einer konkreten Prüfungssituation in unterschiedlichem Ausmaß Berücksichtigung finden..."²⁾ werden,
2. die Aufteilung des Prüfungsstoffes in einzelne Prüfungsfelder einer ordnungsmäßigen Prüfung dient,³⁾ und damit der Zielorientierung Rechnung trägt,

1) vgl. z.B. Leffson, U., Wirtschaftsprüfung 1980...a.a.O., S. 156 f; Zimmermann, E., Theorie und Praxis...a.a.O., S. 26; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft,...a.a.O., § 162 Tz 107

2) Leffson, U., Wirtschaftsprüfung 1980...a.a.O., S. 158

3) vgl. FG 1/77, Abschn. C IV, Anm. 1, in: Ergänzung 1967 ...a.a.O., S. 40/8

3. im Rahmen einer Untersuchung der Rückstellungsprüfung Überlegungen darüber anzustellen sind, ob die Bildung eines Prüfungsfeldes "Rückstellungen" sinnvoll ist, und welche interdependenten Teilbereiche einem solchen Prüfungsfeld zuzuordnen sind,
4. die Aufteilung des Gesamt-Prüfungsobjektes in einzelne Teilobjekte (Prüffelder/-gruppen) einen hierarchischen Aufbau der Prüfungsprogrammplanung ermöglicht, "...wobei sich die Hierarchie aus unterschiedlichen Spezifizierungsgraden der Entscheidungsvariablen ergibt,"¹⁾
5. Prüfungsprogramme nicht nur als Rahmenprogramm für das Gesamt-Prüfungsobjekt Jahresabschluß existieren dürfen, sondern auch für einzelne Prüffelder, z.B. das Prüffeld "Rückstellungen" und auch Teilen daraus detailliert geplant werden müssen.

1) Sperl, A., Prüfungsplanung...a.a.O., S. 31; Sperl verweist in diesem Zusammenhang auf den Aufsatz von Koch, H., Die zentrale Globalplanung als Kernstück der integrierten Unternehmensplanung, in: ZfbF 1972, S. 222 - 252

323213 Prüfungsprogrammgestaltung

Um ein geschlossenes, in den einzelnen Teilbereichen aufeinander abgestimmtes System der Prüfungsplanung zu erreichen, das auch der Komplexität der zu planenden Beurteilungsprozesse ausreichend Rechnung trägt, ist es notwendig, das Prüfungsprogramm durch eine fortschreitende Spezifizierung von Prüfungsprozessen zu konkretisieren.¹⁾ Während in einem Gesamtprogramm der Prüfungsablauf global in groben Zügen festgelegt wird, sind in spezifizierten Teilprogrammen "...detaillierte Angaben über Art und Umfang der auszuführenden Prüfungshandlungen sowie über die bei der Urteilsbildung anzuwendenden Entscheidungsregeln"²⁾ bei einzelnen Prüfungsfeldern, Prüfungsfeldergruppen oder Teilen von Prüfungsfeldern sowie speziellen Prüfungsschritten³⁾ erforderlich. Die in praxi mögliche Gestaltung dieser Prüfungsprogramme "...reicht von einer präzisen Bestimmung und Ordnung der Prüfungshandlungen und der Festlegung quantitativer Urteilskriterien bis zu einer allgemeinen Beschreibung des Prüfungsprozesses, wodurch den ausführenden Prüfern die Freiheit bleibt, im Einzelfall selbst Prüfungshandlungen und Entscheidungsregeln festzulegen."⁴⁾

1) vgl. Sperl, A., Prüfungsplanung ...a.a.O., S. 31

2) ebenda, S. 31

3) z.B. für Prüfungsschritte, die sich auf mehrere Prüfungsfelder gleichzeitig beziehen, etwa die Vornahme von Stichprobenverfahren...

4) Sperl, A., Prüfungsplanung...a.a.O., S. 31

Der mögliche Detaillierungsgrad der Planung hängt dabei im wesentlichen davon ab, ob

1. das vorliegende Prüfungsproblem als wohl oder schlecht strukturiert anzusehen ist,¹⁾
2. qualifizierte Prüfer in der ausreichenden Anzahl zur Verfügung stehen,
3. die verfügbare Prüfungszeit als ausreichend angesehen wird,
4. die fortschreitende Detaillierung der Prüfungsprogrammplanung wirtschaftlich sinnvoll ist.

Während wohl strukturierte Prüfungsprobleme bis ins Detail planbar sind, da ein eindeutiger Lösungsalgorithmus existiert, läßt sich das Prüfungsvorgehen bei schlecht strukturierten Prüfungsproblemen nur in sehr allgemeiner Form in einem Prüfungsprogramm festlegen²⁾ - "Intuition, Einfallsreichtum, Erfahrung usw. sind Elemente des Problemlösungsverhaltens der mit schlecht strukturierten Entscheidungssituationen konfrontierten..."³⁾ Prüfern.

-
- 1) Wohl strukturierte Probleme sind durch folgende Merkmale gekennzeichnet: Eine bestimmte Anzahl von Alternativen, hinreichend bekannte Konsequenzen, klar formulierte Ziele und Entscheidungsregeln, mit deren Hilfe eine eindeutige Rangordnung der Alternativen gebildet werden kann (Lösungsalgorithmus); einem schlecht strukturierten Problem fehlt mindestens eines dieser Merkmale; vgl. Heinen, E., Industriebetriebslehre...a.a.O., S. 55 und S. 61; Klein, H.-K., Heuristische Entscheidungsmodelle ...a.a.O., S. 33
 - 2) vgl. Will, H.J., Audit Command Language - eine Prüfungssprache für computergestützte Prüfungshandlungen (Teil I), in: WPg 1974, S. 628
 - 3) Heinen, E., Industriebetriebslehre...a.a.O., S. 61

Je weniger qualifizierte Prüfer für einen konkreten Prüfungsprozess zur Verfügung stehen, desto mehr ist es notwendig, Objektivität und Transparenz der Prüfung, somit die Freiheit von subjektiven Einflüssen durch eine programmgemäße, weitgehende Verhaltenspräzisierung bei der Prüfungsausführung abzusichern.¹⁾ In gewissen Grenzen scheint es auch durchaus möglich, den Qualifikationsgrad von zum Prüfungseinsatz zur Verfügung stehenden Prüfern durch den Detaillierungsgrad von Prüfungsprogrammen zu substituieren, d.h. z.B. bei Vorhandensein "...ungleich qualifizierter Prüfer den weniger qualifizierten Mitarbeitern die detaillierteren Programmteile zuzuordnen"²⁾, und auf diese Weise die Kapazität der Auftragsbearbeitungen zu erhöhen. Je stärker die sinnvoll planbaren Teile eines Prüfungsprozesses programmäßig determiniert werden, desto größer kann auch - natürlich wiederum nur innerhalb bestimmter Grenzen - die Einsparung an insgesamt erforderlicher Prüfungszeit als wahrscheinlich angenommen werden.

1) vgl. Smith, K.A., An Examination....a.a.O., S. 12

2) Sperl, A., Prüfungsplanung...a.a.O., S.32 unter Hinweis auf Ieffson, U., Lippmann, K., Baetge, J., Zur Sicherheit...a.a.O., S. 88

In der Prüfungspraxis wird daher häufig mit standardisierten Prüfungsprogrammen gearbeitet.¹⁾ Unter Standardisierung kann allgemein "...das antizipierende Durchdenken von Problemlösungsweisen und die darauf aufbauende Festlegung von Aktivitätsfolgen verstanden werden, so daß diese im Wiederholungsfall mehr oder weniger routinisiert und gleichartig ablaufen."²⁾ Geht man davon aus, daß es in verschiedenen Prüfungsfällen und -situationen bestimmte Prozesse gibt, die wiederholt auftreten, so läßt sich dies auf eine spezifische, gleichgelagerte Datenkonstellation zurückführen. Mittels der Standardisierung kann in solchen Fällen die Varietät, d.h. die Anzahl möglicher prüferischer Verhaltensweisen, welche bei der Abwicklung einer bestimmten Prüfungsaktivitätenfolge möglich sind³⁾, eingeschränkt werden, indem für die als repräsentativ⁴⁾ vermutete Datenkonstellation bestimmte Prüfungsaktivitäten detailliert beschrieben und generalisiert, also personen- und ereignisunabhängig dauerhaft geregelt werden.

1) vgl. Hummitzsch, S., Die Organisation international tätiger Treuhandbetriebe, dargestellt am Beispiel amerikanischer Großbetriebe, Diss. Wien 1966, S. 48

2) Hill, W., Fehlbaum, R., Ulrich, P., Organisationslehre 1 ...a.a.O., S. 266

3) vgl. Mirow, M., Kybernetik: Theorie der Organisation, Wiesbaden 1969, S. 70 f

4) vgl. Arens, A.A., The Adequacy...a.a.O., S. 1

Die Standardisierung wird damit zu einer organisatorischen Instrumentalvariablen, mittels der für gleichartige Prüfungsfälle eine Prozeßstrukturierung erfolgen kann, durch die "...die Varietät von...sich wiederholenden Prozessen durch verhaltensspezifizierende Grundsatzentscheidungen beschränkt wird, welche den einzelnen (Anm. des Verf.: mit der Prüfung betrauten) Individuen die Bildung spezieller kognitiver Programme und dadurch den Übergang von innovativ-problemlösendem zu adaptivem oder vollständig routinisiertem Verhalten ermöglichen."¹⁾ Den zahlreichen positiven Funktionen einer Standardisierung von Prüfungsprogrammen, etwa

- der Sicherung gleichgerichteter Prüfungshandlungen und gleichartiger Prüfungsentscheidungen,
- der Beschleunigung und Vereinfachung der vom Prüfer zu erfüllenden Aktivitäten,
- der Reduzierung subjektiver Momente bei operativen Prüfungsentscheidungen und Verminderung der Suboptimierungsgefahr von Teilproblemen,
- der sachlichen und zeitlichen Koordination von Prüferaktivitäten,

stehen eine Reihe von Nachteilen gegenüber, die sich aus den mit der Standardisierung verbundenen

1) Hill, W., Fehlbaum, R., Ulrich, P., Organisationslehre 1, ...a.a.O., S. 270

- Anpassungs- und Innovationsproblemen sowie
- Motivations- und Identifikationsproblemen

ergeben,¹⁾ und die die Gefahr einer unzureichenden Prüfung²⁾ entstehen lassen. Ohne hierauf näher einzugehen, soll festgehalten werden, daß

1. grundsätzlich nur solche Prüfungsaufgaben standardisierbar sind, "...die verhältnismäßig unempfindlich gegenüber Variationen der Plandaten sind"³⁾,
2. noch nie aufgetretene, innovative und komplexe Prüfungsprobleme, außerdem Probleme von besonderer Bedeutung sowie nicht operational erfaßbare Prüfungsaspekte kaum standardisierbar sind⁴⁾,
3. die Vorteile einer Standardisierung von Prüfungsabläufen umso eher erreicht werden, je mehr die situativ erforderliche Varietät vom Prüfungsprogramm erreicht wird.⁵⁾

1) vgl. allgemein zu den Vorteilen und Nachteilen der Standardisierung, Hill, W., Fehlbaum, R., Ulrich, P., Organisationslehre 1 ...a.a.O., S. 290 ff und die dort angegebene Literatur

2) vgl. Smith, K.A., An Examination...a.a.O., S. 11

3) Sperl, A., Prüfungsplanung...a.a.O., S. 35

4) vgl. Simon, H.A., Perspektiven der Automation für Entscheider, Quickborn 1966, S. 74

5) vgl. Hill, W., Fehlbaum, R., Ulrich, P., Organisationslehre 1 ...a.a.O., S. 290

Soll ein Prüfungsprogramm für die im Rahmen einer Abschlußprüfung erforderliche Vielzahl von Prüfungsaktionen eine möglichst präzise Aktivitätsstrukturierung trotz Zulassung einer bestimmten Anzahl möglicher prüferischer Vorgehensweisen abgeben, ist ein hoher Detaillierungsgrad der Prüfungsprogrammplanung und eine umfassende Koordination der Teilpläne erforderlich. Die Grenze fortschreitender Detaillierung der Prüfungsplanung läßt sich dabei nur im konkreten Einzelfall anhand von Wirtschaftlichkeitsüberlegungen bestimmen.

Bevor die hier gewonnenen Erkenntnisse auf das Prüfgebiet "Rückstellungen" bezogen werden können, ist zunächst dieses Prüfgebiet näher zu beleuchten.

323214 Prüfungsfeld "Rückstellungen"

Zielorientierte Jahresabschlußprüfung bedeutet vereinfacht ausgedrückt, daß die gebilde- und prozeßstrukturellen Entscheidungen so zu treffen sind, daß möglichst die Normentsprechung des zu prüfenden Jahresabschlusses sichergestellt wird. Es liegt daher unter dem Gesichtspunkt der Zielorientierung auch nahe, die Kriterien der Prüffelderbildung aus den diese beeinflussenden übergeordneten Normen abzuleiten. Als solche übergeordneten Normen kristallisieren sich folgende heraus:

- " a) gesetzliche Bestimmungen über den Gegenstand der Jahresabschlußprüfung sowie ergänzend die Grundsätze ordnungsmäßiger Jahresabschlußprüfung, aus denen herzu-
leiten sind die Forderung nach:
- b) Gewinnung qualifizierter Prüfurteile;
- c) Wirtschaftlichkeit der Prüfungsdurchführung"1).

Hövermann hat unter Berücksichtigung dieses Beziehungszusammenhangs zwischen übergeordneten Normen und der Bildung von Teilprüfobjekten fünf Grundsätze der Prüffelderbildung erarbeitet:²⁾

- Vollständigkeitsgrundsatz: Die zu bildenden Prüffelder müssen das gesamte Prüfungsgebiet erschließen; kein potentieller Prüfbereich darf ausgelassen werden.

1) Hövermann, K., Grundsätze der Prüffelder- und Reihenfolgeplanung bei Jahresabschlußprüfungen...a.a.O., S. 64

2) vgl. ebenda, S. 64 f

- Grundsatz der Berücksichtigung einzusetzender Prüfmethoden:

"Da für unterschiedliche Sachverhalte unterschiedliche Prüfungsverfahren bzw. Prüfungsmethoden zweckmässig sein können, diese unterschiedlichen Prüfungsverfahren bzw. -methoden ihrerseits völlig unterschiedliche Vorgehensweisen, Dokumentationen, unterschiedliche Urteilssicherheit und Urteilsgenauigkeit zur Folge haben können, scheint es sinnvoll, Prüffelder ebenfalls unter dem Gesichtspunkt unterschiedlicher Prüfungsverfahren und -methoden zu differenzieren."1)
- Grundsatz der Anlehnung an gegebene Strukturen des Prüfgebiets:

Besonders durch handelsrechtliche Gliederungsvorschriften und Inhaltsbestimmungen zum Jahresabschluß und Geschäftsbericht sind Ordnungsstrukturen vorgegeben, auf die sich der Prüfer unter Berücksichtigung materieller sachlogischer Zusammenhänge stützen kann.
- Grundsatz der Beachtung des Umfangs und der Differenziertheit des Prüfgebiets:

Der Prüffelderplan muß auf die individuellen Besonderheiten des Prüfobjekt ausgerichtet sein und soll unter dem Gesichtspunkt der Überschaubarkeit strukturgerecht sein.

1) Egner, H., Betriebswirtschaftliche Prüfungslehre...a.a.O., S. 113

- Grundsatz der Prüferun-
abhängigkeit:

"Es erscheint grundsätz-
lich empfehlenswert, bei
der Prüffelderbildung zu-
nächst von der Qualifika-
tion der einzelnen Team-
mitglieder zu abstrahieren
..."¹⁾, um nicht der For-
derung nach möglichst
großer Homogenität und
sachlogischem Aufbau der
Prüffelder zu widersprechen.

Sind die einzelnen Prüffelder, etwa nach diesen Grund-
sätzen, gebildet, können durch systematische Aggre-
gation sachlich oder prüfungstechnisch zusammenge-
höriger Prüfungsfelder übergeordnete Arbeits-, Be-
urteilungs- und Verantwortungsbereiche als sogenannte
Prüffeldergruppen gebildet werden.²⁾

Bezieht man die genannten Grundsätze auf das Teil-
-Prüfobjekt "Rückstellungen", so scheint die Bildung
eines gesonderten Prüffeldes Rückstellungen sinn-
voll und geboten.

"Die Bilanzposition Rückstellungen kann wegen der
mit ihr verbundenen Ungewissheitsproblematik nur
auf dem Wege einer mehr oder minder fundierten
Schätzung ermittelt werden, da die ihr zugrunde-
liegenden Passivierungs- und Bewertungsvorschrif-
ten nicht exakt präzisierbar sind."³⁾

1) Hövermann, K., Grundsätze der Prüffelder- und Reihenfol-
geplanung bei Jahresabschlußprüfungen...a.a.O., S. 66

2) vgl. Wulf, K., Die Planung...a.a.O., S. 509 - 531

3) Kupsch, P., Bilanzierung von Rückstellungen und ihre Bericht-
erstattung...a.a.O., S. 76

Knüpft man mit Werninger¹⁾ an die bei Rückstellungen auftretenden Ungewißheitsarten, Bestands- und Betragsungewißheit an, so lassen sich Schätzungsgrundlage und Schätzungsrahmen unterscheiden. Die Schätzungsgrundlage wird durch die schätzrelevanten Rückstellungsmerkmale gebildet; ihr Gewißheitsgrad ergibt sich aus den Schätzungsgrundlagenfaktoren (≤ 1).²⁾ "Der Schätzungsrahmen gibt dagegen an, wie hoch der Rückstellungsbetrag mindestens sein muß und wie hoch er höchstens sein darf."³⁾ Liegt Unsicherheit hinsichtlich des Schätzungsrahmens vor, so ist der Bilanzwert durch griffweise Schätzung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung⁴⁾ zu bestimmen. Führen dagegen "...schlüssige Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zur Fixierung einer oberen und unteren Rahmengrenze..."⁵⁾, liegt eine Rahmenschätzung vor; der Rückstellungswert liegt hier innerhalb des Schätzrahmens im Ermessen des Bilanzierenden. Ist ein Schätzrahmen völlig unbe-

1) vgl. Werninger, G., Rückstellungen in der Bilanz, betriebswirtschaftlich - steuerlich, Wiesbaden 1960, S. 123 ff; im Gegensatz zu Werningers Präzisionsversuch für das materielle System der Rückstellungsschätzung, überwiegen in der Literatur Analysen zu Einzelfragen und Heuristiken der Rückstellungsbewertung; vgl. z.B. Forster, K.-H., Rückstellungen für Verluste aus schwebenden Geschäften, in: WPg 1971, S. 393 ff; Steiner, G., Anwendung mathematischer Methoden zur Ermittlung von Garantierückstellungen, in: DB 1971, S. 158 ff

2) vgl. Werninger, G., Rückstellungen in der Bilanz, betriebswirtschaftlich - steuerlich ...a.a.O., S. 124

3) Kupsch, P., Bilanzierung von Rückstellungen und ihre Berichterstattung ...a.a.O., S. 49

4) vgl. § 156 Abs. 4 AktG

5) Werninger, G., Rückstellungen in der Bilanz, betriebswirtschaftlich - steuerlich ...a.a.O., S. 126

stimmbar, kann ein Rückstellungswert nicht bestimmt werden. Die Zusammenhänge ergeben sich zusammenfassend aus nachfolgendem Schema:¹⁾

Schätzungs- rahmen Schätzungs- grund- lagenfaktor	sicher bestimmbar	nicht mit Sicherheit bestimmbar	unbestimmbar
Schätzungs- grundlagen- faktor = 1	definitive Rahmen- schätzung	definitive griffweise Schätzung	Schätzung unmöglich. keine Rückstellung
Schätzungs- grundlagen- faktor < 1	korrigierte Rahmen- schätzung	korrigierte griffweise Schätzung	

Abb. III/12: Schätzsystem für die Rückstellungsbilanzierung

Differenziert man nun die Schätzverfahren nach den Kriterien

- Anzahl der Schätzdeterminanten,
- Art der Erfassung der Schätzdeterminanten,
- Wertigkeit der Erwartungsstruktur,

so lassen sich die möglichen Schätzverfahren für

1) vgl. Werninger, G., Rückstellungen in der Bilanz, betriebswirtschaftlich - steuerlich...a.a.O., S. 125, aus Kupsch, P., Bilanzierung von Rückstellungen und ihre Berichterstattung ...a.a.O., S. 50

Rückstellungen wie folgt systematisieren:¹⁾

Erfassung der Schätzdeterminanten Wertigkeit der Erwartungen	summarisch		analytisch
	eine Determinante	mehrere Determinanten	Determinantenverknüpfung = analytisch-komplexe Schätzung
einwertig	Ermittlung eines Schätzwertes aufgrund eines Bewertungsmerkmals = einfache Schätzung	Ermittlung eines Schätzwertes aufgrund mehrerer Bewertungsmerkmale = komplexe Schätzung	Ermittlung eines Schätzwertes aufgrund einer (Modell-) Verknüpfung mehrerer Bewertungsmerkmale = analytisch-komplexe Schätzung
mehrwertig	Ermittlung eines Schätzintervalls aufgrund eines Bewertungsmerkmals mit anschließender Schätzwertauswahl = einfache sukzessive Schätzung	Ermittlung eines Schätzintervalls aufgrund mehrerer Bewertungsmerkmale mit anschließender Schätzwertauswahl = komplexe sukzessive Schätzung	Ermittlung eines Schätzintervalls aufgrund einer (Modell-) Verknüpfung mehrerer Bewertungsmerkmale mit anschließender Schätzwertauswahl = analytisch-komplexe sukzessive Schätzung

Abb. III/13: Schätzverfahren für Rückstellungen

"Bei der summarischen Schätzung ordnet der Bilanzierende in einem globalen Informationsverarbeitungsprozeß den Ausprägungen des schätzrelevanten Merkmals bzw. Kombinationen der Ausprägungen mehrerer Bewertungsdeterminanten einen Schätzwert zu ... Analytische Schätzungen beruhen auf Modellvorstellungen zwischen Rückstellungsbetrag und Schätzdeterminanten, die in funktionalen Zusammenhängen ihren Niederschlag finden."²⁾

1) vgl. Kupsch, P., Bilanzierung von Rückstellungen und ihre Berichterstattung ...a.a.O., S. 51

2) ebenda, S. 50 f, sowie die dort angegebenen konkreten Beispiele

Diese kurze Darstellung der Schätzverfahren und des Schätzsystems für Rückstellungen zeigt, daß sich die Bilanzierungsproblematik von Rückstellungen auf die dem Schätzsystem oder den Schätzverfahren zugrundeliegenden Größen, nämlich

1. der Art des Schätzungsrahmens,
2. der Größe des Schätzungsgrundlagenfaktors,
3. der Art der Erfassung der Schätzdeteminanten und
4. der Wertigkeit der Erwartungen

zurückführen läßt. Es liegt auf der Hand, daß die im Rahmen der Abschlußprüfung zur Sicherstellung der Ordnungsmäßigkeit von Rückstellungen erforderlichen Prüfaktivitäten ebenfalls auf diese Größen ausgerichtet sind. Daraus ergibt sich aber eine gewisse Gleichartigkeit und Einheitlichkeit der rückstellungs-spezifischen Prüfungsmethodik. Dies spricht bei Beachtung des o.g. Grundsatzes "der Berücksichtigung einzusetzender Prüfmethoden" für die Bildung eines eigenständigen Prüffeldes Rückstellungen.

Die früher vorgenommene Abgrenzung der Rückstellungen gegenüber anderen Passivpositionen¹⁾ der Bilanz hat gezeigt, daß durch Rückstellungen spezifische, nach bekannten Merkmalen hinreichend bestimmbare Sachverhalte erfaßt werden, die anderen Bilanzpositionen nicht zugeordnet werden können. Sind solche Sachverhalte in einem relativ bedeutenden Umfang innerhalb des gesamten Prüfungsgebietes enthalten, so ist aus Gründen der Transparenz entsprechend

1) vgl. Pkt. 315 dieser Arbeit

dem "Grundsatz der Beachtung des Umfangs und der Differenziertheit des Prüfgebiets" ein rückstellungseigenes Prüffeld angezeigt.

Auch unter dem "Grundsatz der Anlehnung an gegebene Strukturen des Prüfgebiets" empfiehlt sich die Bildung eines eigenen Prüffeldes für Rückstellungen.

Nach § 151 Abs. 1 und § 152 Abs. 7 AktG sind im aktienrechtlichen Jahresabschluß Rückstellungen gesondert auszuweisen. Im schweizerischen Bilanzrecht existiert zwar keine vergleichbare Gliederungs- und Ausweisvorschrift, nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung ist jedoch ebenfalls ein gesonderter Ausweis oder mindestens eine besondere Kennzeichnung der die Rückstellungen beinhaltenden Bilanzposition erforderlich.¹⁾

In Bezug auf die Grundsätze "Vollständigkeit" und "Prüferunabhängigkeit" genügt die Feststellung, daß von diesen keine restriktiven Argumente für die Bildung eines rückstellungsspezifischen Prüffeldes ausgehen. Sie stellen allgemeine, bei der Prüffelderbildung beachtenswerte Empfehlungen dar, deren Aussageinhalt sich nicht speziell auf Rückstellungen beziehen läßt. Von Bedeutung in diesem Zusammenhang ist lediglich der Umstand, daß die Bildung eines Prüffeldes für Rückstellungen nach sachlogischen Gesichtspunkten möglich ist.

1) vgl. Revisionshandbuch der Schweiz ... a.a.O., Teil 2.2534, S. 113

Inwieweit auch für einzelne Rückstellungsarten spezielle Prüfungsfelder gebildet werden, hängt von den individuellen Gegebenheiten der jeweiligen Prüfungssituation ab. Bei der Fülle unterschiedlichster Rückstellungssachverhalte kann es durchaus sinnvoll und notwendig sein, einzelne Jahresabschlußpositionen, z.B. die Position Rückstellungen in verschiedene Prüffelder aufzuschlüsseln, um materiellen, sachlogischen Gegebenheiten und Zusammenhängen besser gerecht werden zu können.

Erfolgt in einem nächsten Planungsschritt die Aggregation der (rückstellungsspezifischen) Prüffelder zu größeren Einheiten, den sog. Prüffeldergruppen, so wird damit "...primär das Ziel verfolgt, ausreichend große und in sich geschlossene Arbeitsgebiete für die Mitglieder eines Prüferteams zu schaffen."¹⁾ Dabei "...hängt die Bildung von Prüffeldergruppen im wesentlichen von den sachlogischen Beziehungen zwischen den einzelnen Prüffeldern, von der Zahl und den vorhandenen Qualifikationen der einzelnen Teammitglieder ab."²⁾ Eine allgemein gültige Regel für die Bildung von Prüffeldergruppen kann es somit schon wegen des personalen Aspekts nicht geben. In der Prüfungsliteratur finden sich daher nur allgemeine Beispiele möglicher Prüffelder- und Prüffeldergruppeneinteilungen.³⁾ Hier soll für das

1) Hövermann, K., Grundsätze der Prüffelder- und Reihenfolgeplanung bei Jahresabschlußprüfungen ...a.a.O., S. 66

2) Egner, H., Betriebswirtschaftliche Prüfungslehre...a.a.O., S. 115

3) vgl. z.B. ebenda, S. 119 ff

Prüfgebiet "Rückstellungen" ausgehend von den von Werninger¹⁾ vorgeschlagenen Rückstellungskategorien eine mögliche Prüffeldergruppe kurz skizziert werden:

Prüffeldergruppe Rückstellungen

A. Eigentliche Prüffelder

1. Rückstellungen, die dem Grunde und der Höhe nach so gut wie sicher sind
2. Rückstellungen, die dem Grunde nach sicher und der Höhe nach unsicher sind
3. Rückstellungen, die dem Grunde und der Höhe nach unsicher sind

B. Interdependente, durch gesetzliche Ordnungsvorschriften abgedeckte Prüffelder²⁾

1. Positionen der Bilanz, denen gegenüber eine Abgrenzung prüfungsrelevant ist
2. Positionen der Erfolgsrechnung, soweit sie durch die Veränderungen von Rückstellungen betroffen sind
 - diverse Aufwandspositionen, z.B. Abschlußkosten, Aufwendungen für Instandhaltung, Verluste aus Wertminderungen, Steuern, etc.
 - diverse Ertragspositionen, z.B. Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen

1) vgl. Werninger, G., Rückstellungen in der Bilanz, betriebswirtschaftlich - steuerlich, ...a.a.O., S. 153 ff

2) die Bezeichnung erfolgt in Anlehnung an Hövermann, K., Grundsätze der Prüffelder und Reihenfolgeplanung bei Jahresabschlußprüfungen ...a.a.O., S. 64

3. Bilanzvermerke über Eventualverbindlichkeiten¹⁾ und die Haftung aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten²⁾

C. Interdependente, nicht durch gesetzliche Ordnungsvorschriften abgedeckte Prüffelder

1. rechtliche Verhältnisse
2. internes Kontrollsystem
3. Informationen über Ausschöpfungsgrad der Elemente bilanzpolitischer Aktionsflexibilität bezüglich Rückstellungen

Abb.III/14: Beispiel einer Prüffeldergruppe "Rückstellungen"

Neben den eigentlichen Prüffeldern, die sich aus einer nach bestimmten Kriterien vorgenommenen Aufteilung der Position Rückstellungen ergeben, sind in diesem Beispiel einer Prüffeldergruppierung auch die zu den Rückstellungen interdependenten Prüffelder integriert. Diejenigen interdependenten Teilbereiche, die der Abschlußadressat dem Jahresabschluß entnehmen kann, werden dabei als "interdependente durch gesetzliche Ordnungsvorschriften abgedeckte Prüffelder" bezeichnet. Diejenigen Teilbereiche, die der Abschlußadressat dem Jahresabschluß nicht entnehmen kann, die aber prüfungsrelevante Wirkungen auf Rückstellungen entfalten, werden entsprechend als "interdependente, nicht durch gesetzliche Ordnungsvorschriften abgedeckte Prüffelder" benannt.

1) vgl. § 151 Abs. 5 Satz 1 AktG

2) vgl. § 151 Abs. 5 Satz 1 Ziff. 4 AktG

Hierzu gehören neben den zahlreichen möglicherweise rückstellungsbedeutsamen Bereichen über die rechtlichen Verhältnisse eines Unternehmens auch das interne Kontrollsystem, dessen Wirksamkeitsprüfung wesentlicher Bestandteil der Jahresabschlußprüfung ist, außerdem der Bereich Bilanzpolitik, deren Aktionselemente für den Abschlußprüfer Ansatzpunkte der Prüfung sein können.

Zusammenfassend soll festgestellt werden, daß entsprechend der Eigenart der als Rückstellungen zu erfassenden Sachverhalte

1. nach den Grundsätzen der Prüffelderbildung die Bildung rückstellungsspezifischer Prüffelder möglich ist und je nach der relativen oder absoluten Bedeutung der Rückstellungsposition auch angebracht erscheint, und
2. unter dem Gesichtspunkt sachlogischer Zusammenhänge und personeller Einsatzmöglichkeiten auch die Bildung einer eigenen Prüffeldergruppe "Rückstellungen" sinnvoll sein kann.

323215 Rückstellungen und Prüfungsprogramm-
gestaltung

Nachdem - wie die vorstehende Untersuchung gezeigt hat - Rückstellungen Gegenstand einzelner Prüffelder, Prüffeldergruppen oder Teilen von Prüffeldern¹⁾ sein können, ist es nun anhand der zur Prüfungsprogrammgestaltung gewonnenen Erkenntnisse²⁾ möglich, Hypothesen darüber aufzustellen, wie weit rückstellungsspezifische Prüfungsprozesse ex ante präzise bestimmt und geordnet werden können.

Da infolge der mit Rückstellungen verbundenen Unge-
wißheitsproblematik auch die entsprechenden Bilan-
zierungsvorschriften nicht eindeutig präzisiert
sind, entstehen vielfach Verfahrens- und Wertan-
satzkonflikte. "Erstere treten bei unterschied-
lichen Präferenzen über Schätzverfahren zur Rückstel-
lungsbilanzierung auf, letztere dann, wenn divergieren-
de Vorstellungen über den einzustellenden Rück-
stellungswert bestehen."³⁾ Dieses Konfliktpoten-
tial der Bilanzposition Rückstellungen kann - abge-
sehen von bewußten Manipulationsabsichten - auf
die zwischen Bilanzierenden und/oder Prüfern diffe-
rent eingeschätzte Rechtmäßigkeit von Ermessens-

1) gemeint ist hier, daß z.B. bestimmte Rückstellungsarten
Teile eines Prüffeldes sein können, z.B. Teile der im
Beispiel "Prüffeldergruppe Rückstellungen" genannten ei-
gentlichen Prüffelder

2) vgl. Pkt. 323213 dieser Arbeit

3) Kupsch, P., Bilanzierung von Rückstellungen und ihre Be-
richterstattung...a.a.O., S. 74

spielräumen zurückgeführt werden,¹⁾ die sich aufgrund scheinbar mehrdeutiger Lösungen des rückstellungsspezifischen Prognoseproblems ergeben. In Bezug auf die Rückstellungsbewertung geht es beispielsweise "...um die Frage, wie...aus den vorhandenen unterschiedlich zuverlässigen Daten über künftig notwendige Handlungen des Unternehmens ausreichend genaue Wertansätze abgeleitet werden können, um die Rückstellungshöhe nicht der Willkür des Kaufmanns zu überlassen".²⁾ Theoretisch läßt sich dieses Prognoseproblem mit Hilfe des Vorichtsgrundsatzes lösen, wenn darin nicht nur die Festlegung von Höchstwertvorschriften gesehen wird,³⁾ sondern ein operables Auswahlkriterium für die Bestimmung einer genauen Wertfindungsmethode, d.h. eines ordnungsgemäßen Schätzverfahrens.⁴⁾

1) Die statistische Untersuchung der Hypothese, daß Rückstellungsarten mit großem Ermessensspielraum auch ein hohes Konfliktpotential aufweisen, wurde mit einem Rangtest nach Wilcoxon durchgeführt. Wählt man eine (relativ hohe) Irrtumswahrscheinlichkeit von 12 %, so kann die Hypothese nicht widerlegt werden. In Anbetracht der Größe der Irrtumswahrscheinlichkeit kann die Bestätigung der Hypothese jedoch nur tendenziell gelten. Im Zusammenhang mit dem Konfliktpotential wurde außerdem die Hypothese aufgestellt, daß die betragsmäßige Bedeutung einer Rückstellungsart das mit ihr verbundene Konfliktpotential beeinflusst. Die Annahme einer positiven Korrelation konnte bei einer Irrtumswahrscheinlichkeit von 5 % nicht widerlegt werden. Wegen des geringen Stichprobenumfangs wurde ebenfalls der oben verwendete Rangtest nach Wilcoxon verwendet. vgl. Kupsch, P., Bilanzierung von Rückstellungen und ihre Berichterstattung...a.a.O., S. 77, Fußnote 116

2) Eifler, G., Grundsätze...a.a.O., S. 67

3) so z.B. Albach, H., Bewertungsprobleme des Jahresabschlusses nach dem Aktiengesetz von 1965, in: BB 1966, S. 382

4) diese Ansicht vertritt Eifler, G., Grundsätze...a.a.O., S. 67

Erweisen sich bei Anwendung einer dem Vorsichtsprinzip entsprechenden Schätzung die Rückstellungswerte später als zu hoch, "...so sind die dadurch aufgedeckten stillen Reserven ein unvermeidbares Übel. Sie können jedoch nicht als Beweis für einen Verstoß gegen Bilanzierungsgrundsätze gewertet werden."¹⁾ Ein Streifzug durch die Prüfungsliteratur zeigt jedoch,²⁾ daß damit das Problem des "Ermessensspielraums" bzw. "Willkürspielraums" nicht gelöst ist, sondern lediglich auf die Frage der Operationalität des Vorsichtsprinzips in Bezug auf die Auswahl des "richtigen" Schätzverfahrens verlagert wird. Dementsprechend halten auch manche Autoren das Problem für unlösbar,³⁾ andere sehen derzeit noch keine überzeugende Lösung.⁴⁾

1) Eifler, G., Grundsätze...a.a.O., S. 67

2) vgl. z.B. Moxter, A., Bilanzierung und unsichere Erwartungen, in: ZfhF 1962, S. 607 - 632; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft,...a.a.O., § 156 Tz 39 - 46; Geßler-Hefermehl-Eckardt-Kropff, Aktiengesetz...a.a.O., § 156, Tz 32 - 34, u.a.

3) so z.B. Albach, H., Die Bilanzierung von Rückstellungen in der Ertragsteuerbilanz, in: Steuerberater-Jahrbuch 1967/68, 1968, S. 347

4) so z.B. Geßler-Hefermehl-Eckardt-Kropff, Aktiengesetz...a.a.O., § 156, Tz 34

Aus einer von Kupsch¹⁾ durchgeführten Befragung von 44 Unternehmungen über Ermessensspielräume bei Rückstellungen lassen sich keine anderen Schlußfolgerungen ziehen, wie die nachfolgende Übersicht anschaulich demonstriert:

Rückstellungen mit großem Ermessensspielraum	Anzahl	Rückstellungen mit geringem Ermessensspielraum	Anzahl
1. Rückstellungen für vertragliche Garantie- und Gewährleistungsverpflichtungen	18	Rückstellungen für Budriabschlußkosten	20
2. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	16	Pensionsrückstellungen	17
3. Rückstellungen für Prozeßrisiken	15	Rückstellungen für Steuern	16
4. Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung	10	Rückstellungen für Kosten des Geschäftsberichts und der Hauptversammlung	14
5. Rückstellungen für Steuernachforderungen aufgrund künftiger Betriebsprüfungen	9	Rückstellungen für Sozialverpflichtungen gegenüber Arbeitnehmern	11
6. Rückstellungen für Kulanzen	9	Rückstellungen für Wechselobligo	10

Abb.III/15: Beurteilung der Ermessensspielräume einzelner Rückstellungsarten

1) vgl. Kupsch, P., Bilanzierung von Rückstellungen und ihre Berichterstattung ...a.a.O., S. 76 ff

Daraus ergibt sich, daß die bei der Bildung und der Prüfung von Rückstellungen auftretenden Probleme, insbesondere also das Ansatz- und das Bewertungsproblem, infolge der Ungewißheitsproblematik und infolge Fehlens eines operationalen Auswahlkriteriums zur Problemlösung, Ermessensspielräume offen lassen und damit ein Konfliktpotential schaffen. Das Prüfungsproblem "Rückstellungen" ist dementsprechend i.d.R. als schlecht strukturiert anzusehen. Unter diesem Gesichtspunkt ist daher eine erste Hypothese gerechtfertigt:

Hypothese 1: Da das Prüfungsproblem Rückstellungen insgesamt als schlecht strukturiertes Problem charakterisiert ist, lassen sich rückstellungsspezifische Prüfungsaktivitäten nicht detailliert planen, sondern nur in einer sehr allgemeinen Form in einem Prüfungsprogramm festlegen.

Berücksichtigt man nun, daß bei der Rückstellungsprüfung Ermessensentscheidungen ein breiter Raum gegeben ist¹⁾ und damit originäre Konfliktsituationen institutionalisiert sind, erscheint eine zweite Hypothese als richtig:

1) vgl. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1981...a.a.O., S. 1229

Hypothese 2: Rückstellungsprüfungen erfordern besonders qualifizierte und erfahrene Prüfer, da

1. das Ansatz- und Bewertungsproblem von Rückstellungen Ermessensspielräume offen läßt und daher konfliktträchtig ist,
2. infolge der Schlecht-Strukturiertheit rückstellungsspezifischer Prüfungsprobleme keine detaillierte Verhaltensspezifizierung in einem Prüfungsprogramm erfolgen kann, die mangelnde Prüferqualifikationen ersetzen könnte.

Die Ungewißheitsproblematik bei Rückstellungen fordert sowohl bei der Bewertung von Rückstellungen wie bei deren Überprüfung eine Abgrenzung der einzubeziehenden Daten. "Bei isolierter Betrachtung würde der Vollständigkeitsgrundsatz, der die Abgrenzungsgrundsätze in diesem Punkt präzisiert, die Einbeziehung aller Daten fordern, die Einfluß auf das Bewertungsergebnis..."¹⁾, bzw. das Prüfungsergebnis hierüber haben. Wie für jedes ökonomische Handeln gilt jedoch auch für die Prüfung des Jahresabschlusses und die Prüfung von Rückstellungen im besonderen das Gebot der Wirtschaftlichkeit.²⁾ Eine u.U. zeitraubende und umfangreiche Ermittlung von Angaben über den Anfall und die Verteilung der künftigen, möglichen Vermögensminderungen findet daher ihre Grenze dort, wo die Erhebungen im Verhältnis zum angestrebten Prüfungszweck unwirtschaftlich werden.³⁾

1) Eifler, G., Grundsätze...a.a.O., S. 68

2) vgl. Koch, H., Betriebliche Planung...a.a.O., S. 22

3) vgl. Kormann, B., Die Bewertungsprobleme des neuen Aktienrechts, in: BB, 1966, S. 1283; außerdem Eifler, G., Grundsätze...a.a.O., S. 68

Dies gilt umso mehr für die antizipierte Festlegung solcher Prüfungsschritte in einem Prüfungsprogramm, da die Planung unwirtschaftlicher Aktivitäten einen zusätzlichen, nicht sinnvollen Zeitaufwand bedeutet. Zwei weitere Hypothesen zur Rückstellungsprüfung sollen hieraus - aufbauend auf den bisherigen Ausführungen - abgeleitet werden:

Hypothese 3: Die Grenze wirtschaftlich sinnvoller, sukzessiver Detaillierung einer auf Rückstellungen bezogenen Prüfungsprogrammplanung ist infolge der Unge-
wißheitsproblematik von Rückstellungen und den damit i.d.R. verbundenen zeit- und kostenaufwendigen Prognoseproblemen schneller erreicht, als bei anderen Bilanzpositionen - absolut und relativ gleiche Bedeutsamkeit unterstellt (ceteris paribus).

Hypothese 4: Im übrigen sind nennenswerte Prüfungszeiteinsparungen durch Detailplanung von Rückstellungsprüfungen nicht zu erwarten, da infolge der Schlecht-
-Strukturiertheit und Komplexität des Prüfungsgebietes Rückstellungen

1. eine detaillierte Simultanplanung ohnehin ausscheidet, bzw. es einen verlorenen Zeitaufwand darstellte, würde sie dennoch durchgeführt, und
2. eine sukzessive Detailplanung nur für nahe Planungshorizonte möglich ist, und daher als wenig ökonomisch, weil entbehrlich anzusehen ist.

32322 Planung und Ausführung der Rückstellungs-
prüfung

Nachdem nunmehr die gebilde- und prozeßstrukturelle formale Organisation der Rückstellungsprüfung als Planungsaufgabe determiniert wurde, soll schließlich im Rahmen eines integrierten Phasenmodells der Zusammenhang zwischen Planung und Realisation der Rückstellungsprüfung dargestellt werden. Dabei wird ausgehend von der Bedeutung der Rückstellungsprüfung die zielorientierte Aktivitätssteuerung unter Heranziehung der bilanzpolitischen Elemente der Aktionsflexibilität als den neuralgischen Ansatzpunkten der Rückstellungsprüfung erläutert. Auf die Bedeutung der System- und System-Funktionsprüfung wird dabei wegen ihrer zunehmenden Bedeutung in der Prüfungspraxis gesondert eingegangen.

323221 Bedeutung der Rückstellungsprüfung

Welche Relevanz der Rückstellungsprüfung im Rahmen der Abschlußprüfung zukommt, zeigt sich einmal, wenn man die ausgewiesenen Rückstellungsbeträge ins Verhältnis zur Bilanzsumme oder zu anderen

Positionen der Bilanz oder Erfolgsrechnung setzt. Eifler¹⁾ hat in seiner Untersuchung zu Rückstellungen anhand der vom statistischen Bundesamt Wiesbaden herausgegebenen Statistik über die veröffentlichten Jahresabschlüsse deutscher Aktiengesellschaften festgestellt, daß:

1. Die Rückstellungen im Verhältnis zur Bilanzsumme einen nicht unerheblichen Anteil am Ausweis der Vermögenslage der erfaßten Unternehmen hatten (ca. 14 %), und
2. sich aus dem Verhältnis von Bilanzgewinn bzw. Jahresüberschuß und Zunahme des Rückstellungsbestandes ergibt, daß die Rückstellungszunahme eine beträchtliche Größe erreicht (zwischen 1961 und 1971 durchschnittlich ca. 30 % des Jahresüberschusses).

Zum anderen zeigt sich die Bedeutung der Rückstellungsprüfung dann, wenn man die Rückstellungen als bilanzpolitisch bedeutsame Manövriermasse erkennt. Kupsch²⁾ hat ausgehend von den Merkmalen

- Art der Anwendungsvoraussetzung,
- quantitativ-zeitliche Gestaltbarkeit und
- Fristigkeit der Aufwandsverrechnung,

1) vgl. Eifler, G., Grundsätze...a.a.O., S. 18 ff; die Untersuchung bezog sich auf die Jahre 1950 bis 1971

2) Kupsch, P., Bilanzierung von Rückstellungen und ihre Richterstattung...a.a.O., S. 36

die als Elemente der Aktionsflexibilität des bilanzpolitischen Entscheidungsfeldes bei Rückstellungen bezeichnet werden, folgende Rückstellungssystematisierung vorgenommen:

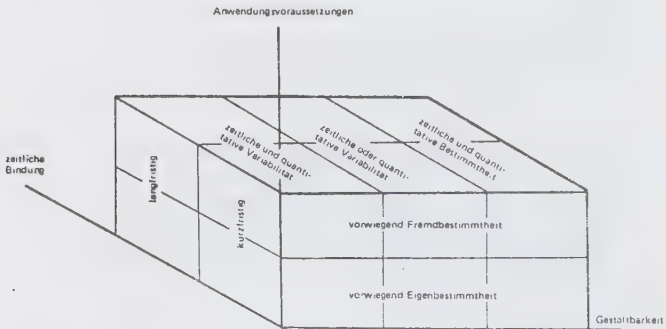


Abb.III/16: Elemente der Aktionsflexibilität als Kriterien der Rückstellungssystematisierung

Die unterschiedlichen Anwendungsvoraussetzungen für die Rückstellungsbilanzierung werden erkennbar, wenn zwischen Rückstellungen unterschieden wird, die einer möglichen Inanspruchnahme durch Dritte Rechnung tragen (ungewisse Verbindlichkeiten) und solchen, die zur Verrechnung innerbetrieblichen Aufwands dienen (innerbetriebliche Lasten).¹⁾

1) vgl. Eifler, G., Grundsätze...a.a.O., S. 105

"Die quantitative Gestaltbarkeit ergibt sich aus gesetzlichen oder faktischen Passivierungswahlrechten und/oder aus der Unbestimmtheit des Wertansatzes wegen der Unsicherheit des Rückstellungsbetrages, die ein faktisches Methodenwahlrecht aufgrund anzuwendender Schätzverfahren impliziert. Eine zeitliche Variabilität ist bei Freiheitsgraden hinsichtlich der Verschiebung bzw. Nachholung von Rückstellungen sowie in Bezug auf ihre Auflösung gegeben, wenn die Gründe für die Rückstellungsbildung nicht mehr bestehen."¹⁾

Durch Gestaltung dieser Elemente der Aktionsflexibilität bieten sich bei der Bilanzierung von Rückstellungen "...eine Fülle bilanzpolitischer Anreize und auch konkreter Möglichkeiten..."²⁾ ordnungsmäßiger wie nicht-ordnungsmäßiger Ergebnis- und Ausweisbeeinflussung. Es liegt daher nahe im Rahmen der erforderlichen Prüfungshandlungen zur Einzelprüfung wie zur Systemprüfung des Teilprüfungsobjektes "Rückstellungen", bei diesen potentiellen Aktionselementen anzusetzen.

1) Kupsch, P., Bilanzierung von Rückstellungen und ihre Berichterstattung...a.a.O., S. 37

2) Dieckmann, K., Steuerbilanzpolitik, gegenwärtig bestehende Möglichkeiten und Grenzen der Beeinflussung des steuerlichen Jahreserfolges in der Bundesrepublik Deutschland, Wiesbaden 1970, S. 116

323222 Zusammenhang zwischen Planung und Ausführung der Rückstellungsprüfung

Prüfungsplanung und Prüfungsausführung sind keine zeitlich völlig getrennt voneinander ablaufenden Prozesse, sondern sie sind zeitlich und sachlich interdependent. Einerseits kann infolge von vor Prüfungsbeginn nicht eindeutig bestimmbar Information über den Zustand des Prüfungsobjektes die Planung der Prüfaktivitäten ex ante weder allumfassend und detailliert erfolgen, noch kann sie abgeschlossen werden. Andererseits folgt aus dem Materiality-Gedanken nicht nur, daß alle wesentlichen Planungsschritte auszuführen sind, sondern auch, daß keine überflüssigen Planungsleistungen erfolgen sollen; dies wäre aber aufgrund des ex ante unzulänglichen Informationsstandes der Prüfer über die Ist-Objekte nicht auszuschließen. Die stufenweise Prüfungsplanung erscheint daher nicht nur unter dem Gesichtspunkt der Dominanz des sukzessiven Entscheidungsverhaltens der Abschlußprüfer¹⁾ zweckmässig, sondern auch aufgrund des Zusammenhangs mit der Prüfungsausführung.

1) vgl. Heinen, E., Industriebetriebslehre...a.a.O., S. 61 ff; gemeint ist damit, daß die komplexe Gesamturteilsbildung nicht in einem umfassenden simultanen Wahlakt gelöst werden kann, sondern die Problemlösung sukzessive erfolgt.

Dieser Zusammenhang soll in Anlehnung an die von Leffson¹⁾ vorgenommene Einteilung in Planungs- und Prüfungsphasen schematisch hergestellt werden, allerdings unter Berücksichtigung folgender Modifikationen:

1. Die Tatsache der Zielorientiertheit soll zum Ausdruck gebracht werden;
2. Planungs- und Prüfungsphasen werden der Thematik dieser Arbeit entsprechend auf Rückstellungen konkretisiert;
3. die Terminsteuerung wird ebenso wie etwa die Prüferereinsatzplanung oder die Prüfer-Prüffeld-Zuordnung nicht explizit genannt, da sie Teil des (jeweils angepaßten) Prüfungsplanes ist;
4. eine sog. Planungsphase III wird in das Modell eingeführt, um zu verdeutlichen, daß auch sog. Ergebnisprüfungen (nach Leffson: Einzelprüfungen zur Beurteilung des Prüfungsobjekts) Gegenstand von Plananpassungsentscheidungen sind. Dieser Planungsphase wird außerdem diejenige vorbereitende Planung für Folgeprüfungen zugeordnet, die sich als Folge der (angepaßten) Planung der vorhergehenden Prüfung ergibt;
5. die sog. System-Funktionsprüfung²⁾ wird explizit genannt.

1) vgl. Leffson, U., Wirtschaftsprüfung 1980...a.a.O., S. 150 f

2) vgl. zu diesem Begriff weiter unten, Pkt. 323223

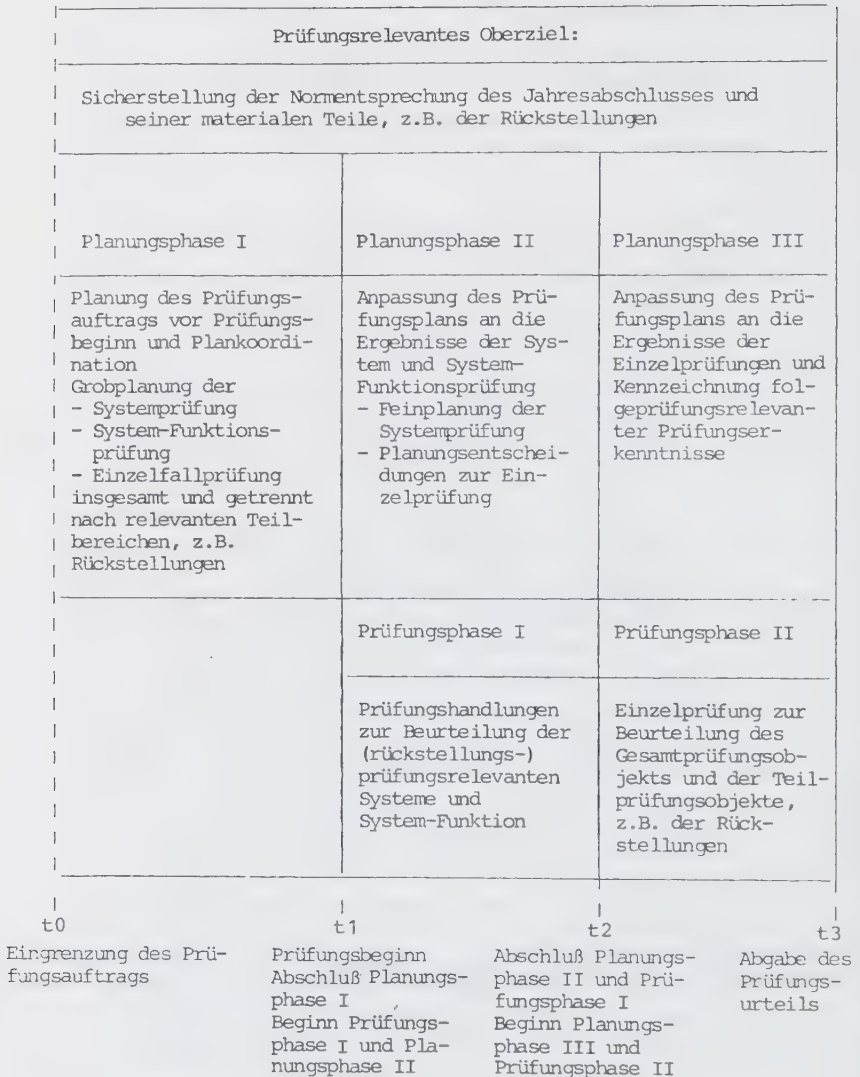


Abb. III/17: Der Zusammenhang zwischen Prüfungsplanung und -ausführung anhand eines gedanklichen Phasenschemas

Anhand dieses Phasenschemas kann der zielorientierte Ablauf der Rückstellungsprüfung als integriertes Prüfungsplanungs- und Prüfungsdurchführungsmodell dargestellt werden. Als Bestimmungsfaktoren der Prüfungsphasen werden dabei die bilanzpolitisch relevanten Ansatzpunkte der Rückstellungsbilanzierung gewählt, da diesen infolge ihrer partiellen Indeterminiertheit¹⁾ erhebliches Gewicht im Rahmen divergierender Ordnungsmäßigkeitsvorstellungen von Prüfern und/oder Bilanzierenden zukommt.

Ausgangspunkt jeglicher prüferischer Aktivität ist das früher formulierte prüfungsrelevante Oberziel, nämlich "Sicherstellung der Normentsprechung des Jahresabschlusses". Dieser Leitgedanke der Abschlußprüfung soll hier als "Prüfungsphilosophie" bezeichnet werden, da er Ausdruck einer Summe allgemeiner Zielvorstellungen ist, die als Ergebnis komplexer geistiger Prozesse durch zunehmende Konkretisierung und Vervollständigung entstanden sind, und zu denen auch Wertvorstellungen ethischer und moralischer Art (z.B. die prüferische Gebundenheit an das true and fair view) gehören, die im Rahmen einer konkretisierten Prüfungspolitik

1) Die rückstellungsspezifischen Gestaltungsbereiche sind weder gesetzlich noch durch Bilanzierungsgrundsätze und andere übergesetzliche Normen vollständig determiniert.

"...nicht als Zielsetzungen, sondern als Bedingungen oder Verhaltensnormen erscheinen."¹⁾ Die Normentsprechung des Jahresabschlusses als Ganzes wird dabei über die Sicherstellung der Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit seiner materialen Teilbereiche, z.B. der Rückstellungen erreicht.

In einer ersten Planungsphase, die spätestens mit der konkreten Erteilung des Prüfungsauftrages beginnt²⁾, werden Art und Umfang der beabsichtigten, und nach dem in diesem Stadium bereits gegebenen Informationszustand für erforderlich gehaltenen Prüfungsaktivitäten in einem Grobplan umrissen; außerdem erfolgt eine Festlegung des Zeitpunkts des Prüfungsbeginns, der ungefähren Prüfungsdauer sowie die Benennung der zum Einsatz kommenden Prüfer (Auftragsplanung). "Charakteristisches Merkmal dieser Planungsphase ist..., daß nur solche Planungsinformationen berücksichtigt werden können, die bereits vor der Prüfung vorliegen oder beschaffbar sind."³⁾

1) Ulrich, H., Die Unternehmung...a.a.O., S. 327; der von Ulrich in Anlehnung an den amerikanischen Ausdruck "Management Philosophy" geprägte Ausdruck "Unternehmungsphilosophie" wird hier als "Prüfungsphilosophie" bezeichnet und schließt verstanden als "Unternehmungsphilosophie der Prüfungsunternehmung" den Kreis zu dem unter Pkt. 3212 dieser Arbeit postulierten erfahrungs-/verhaltensorientierten Betrachtungsansatz.

2) aus individuellen Gegebenheiten und ökonomischen Überlegungen der Prüfungsunternehmung liegt vielfach der Beginn der Grobplanung vor Erteilung des Auftrags zur Prüfung (Vorkalkulation)

3) Leffson, U., Wirtschaftsprüfung 1980...a.a.O., S. 215

Wie umfangreich der in dieser ersten Planungsphase erforderliche Informationsbeschaffungsprozeß gestaltet wird, hängt dabei wesentlich davon ab, ob es sich um eine Erstprüfung oder eine Folgeprüfung handelt.¹⁾ Bei einer Erstprüfung müssen sämtliche auftragsspezifischen sowie alle Informationen allgemeiner Art, z.B. über Größe, Markstellung, Branchenrisiko, neu beschafft werden, während bei Folgeprüfungen auf die vorhandene Dokumentation der früheren Prüfung(en) zurückgegriffen werden kann. Hinsichtlich der konkreten Ausgestaltung der Planungsphase I ergeben sich demzufolge erhebliche Unterschiede. Während sich bei Erstprüfungen diese grobe Prüfungsauftragsplanung im wesentlichen global auf das Planungsobjekt Jahresabschluß als ganzes sowie die Festlegung erster Prüfungsschritte beziehen wird, kann bei Folgeprüfungen das Prüfungsgeschehen i.d.R. detaillierter festgelegt werden, und zwar sowohl in Bezug auf den Rahmenplan, der sich auf das Gesamtprüfungsobjekt bezieht, als auch in Bezug auf die als relevant eingeschätzten Teil-Prüfungsobjekte, z.B. die Rückstellungen. Ist etwa aus vorhergehenden Prüfungen bekannt, daß umfangreiche und komplizierte, rückstellungsspezifische Sachverhalte,

1) Im Gegensatz zu Ieffson stehe ich auf dem Standpunkt, daß der Informationsbeschaffungsprozeß zur Planungsphase gehört und nicht dieser vorgelagert ist, da er durch die Planungsabsicht ausgelöst wird;

zu prüfen sein werden, so können Prüferereinsatz, voraussichtliche Prüfungszeit und Gegenstand der speziell erforderlichen Prüfungshandlungen für Rückstellungen a priori relativ umfassend in der Grobplanung festgelegt werden,¹⁾ da auf Erfahrungssätze hinsichtlich vorhandener Erfassungs-, Kontrollsysteme, deren Funktionstüchtigkeit und des Ausmasses erforderlicher Einzelfallprüfungen zurückgegriffen werden kann. Auch können bestimmte Informationsbeschaffungsmaßnahmen, z.B. die Einholung versicherungsmathematischer Gutachten für Pensionsrückstellungen oder die Erarbeitung von vergangenheitsorientierten umsatzbezogenen Risikokennziffern für Gewährleistungs- oder Garantierückstellungen, zeitlich vorgezogen werden.

Eingehende Informationen über die die Prüfungsplanung beeinflussende realisierte Qualität des Gesamtprüfungsobjekts bzw. des Teilprüfungsobjektes "Rückstellungen", die sich insbesondere aus dem Zustand des Verarbeitungssystems, der Funktionsfähigkeit des Kontrollsystems und der Qualifikation der unmittelbar mit der Erstellung des Teil-/Prüfungsobjektes betrauten Mitarbeiter der zu prüfenden Unternehmung ergibt,²⁾ können erst durch die Prüfungsdurchführung selbst gewonnen werden.

1) Es wird hier von der üblichen Unterscheidung in Detail- und Globalplanung (Kriterium: Ausführlichkeit) und in Fein- und Grobplanung (Merkmal: Genauigkeit) ausgegangen

2) vgl. Leffson, U., Wirtschaftsprüfung 1980...a.a.O., S. 217 f

Die planerische Verwertung der durch die System- und System-Funktionsprüfung erworbenen Kenntnisse erfolgt in einer zweiten Planungsphase, die hier als Planungsphase II bezeichnet wird. Der Unterschied zur Planungsphase I besteht somit darin, daß nunmehr aktuelle, aus der tatsächlichen Prüfung jahresabschlußrelevanter Systeme und Subsysteme¹⁾ gewonnene Informationen den Gegenstand von Planungs- und Plananpassungsentscheidungen bilden. Führt die Prüfung der relevanten Systeme, z.B. des internen Kontrollsystems, zur Aufdeckung von Schwachstellen, so sind i.d.R. die Prüfungsaktivitäten zur Systemprüfung weiter auszudehnen und vorab detaillierte Einzelprüfungen, die Gegenstand der folgenden Prüfungsphase II sind, zu planen. "Schwachstellen im System, bedingt durch eine unzureichende Systemkonzeption oder dadurch, daß das System nicht so funktioniert wie es geplant wurde, sind ein Indiz für das Auftreten von Fehlern in Buchführung und Jahresabschluß."²⁾

Nach Abschluß der Systemprüfungen (Prüfungsphase I), mit deren Hilfe also der Prüfer Informationen über die Ordnungsmäßigkeit des Teil-/Prüfungsobjektes dadurch zu gewinnen sucht, "...daß er Aufbau und Ablauf der Erfassungs- und Verarbeitungsprozesse prüft"³⁾, erfolgt in einer zweiten Prüfungsphase

1) vgl. Pkt. 323223

2) Leffson, U., Wirtschaftsprüfung 1980...a.a.O., S. 243

3) Sperl, A., Prüfungsplanung...a.a.O., S. 97

die Ordnungs- und Gesetzmäßigkeitsbeurteilung der Ergebnisse dieser Erfassungs- und Verarbeitungsprozesse, somit der in den Buchführungskonten und aggregiert in den Jahresabschlußpositionen dokumentierten Geschäftsvorfälle selbst. Die Prüfungsfeststellungen, die hierbei erzielt werden, sind in einer dritten Planungsphase zu verarbeiten und führen je nach Ergebnis zu einer Ausdehnung oder Reduzierung individueller Ergebnistests. Rechnet die Prüfungsunternehmung mit einem Folgeauftrag für die nächste Abschlußprüfung, so werden im Verlauf der Planungsphase III die folgeprüfungsrelevanten Prüfungserkenntnisse besonders dokumentiert und damit bereits die ersten Planungsschritte für die Prüfung des Jahresabschlusses des folgenden Jahres getätigt. Im folgenden werden nun die hier skizzierten Prüfungsphasen auf das Teilprüfungsobjekt Rückstellungen näher konkretisiert.

323223 Rückstellungsspezifische System- und
 System-Funktionsprüfung

"Bei Prüfungen aller Art ist die Systemprüfung die erste Prüfungsphase, es sei denn, sie ist die alleinige Prüfungsaufgabe. Bei der Prüfung eines Jahresabschlusses ist ...zunächst das Gesamtsystem Unternehmung zu betrachten, sodann als relevantes Subsystem die Buchführung auf ihre Ordnungsmäßigkeit zu prüfen..."¹⁾.

Hierzu gehört vor allem die Prüfung des Internen Kontrollsystems.

Nachfolgend soll dementsprechend geklärt werden, ob und inwieweit für Zwecke der Rückstellungsprüfung

1. die Einbeziehung des Gesamtsystems "Unternehmung" in die Prüfung notwendig, und
2. die Prüfung des "Internen Kontrollsystems" von Bedeutung ist.

Wie bereits früher ausgeführt²⁾, ist der Abschlußprüfer im Rahmen der Rückstellungsprüfung auf eine rückstellungsrelevante Erkenntnisgewinnung aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung angewiesen.

1) Leffson, U., Wirtschaftsprüfung 1980...a.a.O., S. 221

2) vgl. Pkt. 311 dieser Arbeit

Insbesondere aus dem übergeordneten Grundsatz des "true and fair view", der in der BRD wie in der Schweiz zu diesen GOB gehört,¹⁾ ergibt sich, daß der Abschlußprüfer auch zu beurteilen hat, ob das Bild, das der Jahresabschluß den verschiedenen Informationsempfängern bietet, mit der tatsächlichen Vermögens- und Ertragslage der zu prüfenden Unternehmung und ihrer Entwicklung übereinstimmt. Berücksichtigt man in diesem Zusammenhang die vom Jahresabschluß abverlangten rückstellungsspezifischen Zwecke, nämlich

- Gegenüberstellung...solcher Ausgaben, die für...Leistungen...noch aufzuwenden sind,
- Antizipation unvermeidbarer Ausgaben für eingeleitete Geschäfte, die nicht durch Einnahmen aus diesen Geschäften gedeckt sind"²⁾,

und erkennt man, daß der Jahresabschluß dabei insbesondere von dem Postulat der Vergleichbarkeit und der Annahme einer unbegrenzten Unternehmensfortführung (Going Concern Prinzip) ausgeht, so kann eine nicht ordnungsgemäße Darstellung der Vermögens- und Ertragslage infolge fehlerhafter Rückstellungsbilanzierung vor allem auf zwei Ursachen

1) vgl. Leffson, U., Zur Generalnorm und zum Bestätigungsvermerk des Vorentwurfs eines Bilanzrichtliniengesetzes sowie Anmerkungen zu weiteren Vorschriften, in: WPg 1980, S. 289 ff

2) Eifler, G., Grundsätze...a.a.O., S. 11

zurückgeführt werden¹⁾:

1. Die tatsächlichen Verhältnisse stimmen nicht mit den der Aufstellung von Jahresabschlüssen zugrundeliegenden Prämissen überein, vor allem nicht mit dem der Vergleichbarkeit und des Going Concern,
2. die in der Rechnungslegung dokumentierten Rückstellungssachverhalte sind unvollständig erfaßt oder fehlerhaft verarbeitet.

Ob eine tatsächlich realisierte Situation vorliegt, aufgrund der die der Abschlußerstellung zugrundegelegten Prämissen nicht mehr haltbar sind, kann der Prüfer nur beurteilen, wenn er sich ein Bild von der Lage und Entwicklung der zu prüfenden Unternehmung als ganzes macht. Er "...muß also das Gesamtsystem Unternehmung mit allen für den Jahresabschluß relevanten Bestimmungsfaktoren und Beziehungen, wie etwa die spezifischen Situationen auf den Beschaffungs-, Absatz- und Kapitalmärkten einschließlich technologischer Entwicklungen in die Untersuchung...als Maßgröße des vom Jahresabschluß vermittelten Bildes in den Beurteilungsprozeß miteinbeziehen."²⁾ Im Zusammenhang mit der Prüfung von

1) vgl. Leffson, U., Wirtschaftsprüfung 1980...a.a.O., S. 219

2) ebenda, S. 219 f

Rückstellungen hat diese Einbeziehung des Gesamtsystems in die Abschlußprüfung eine zweifache Bedeutung. Einerseits erhält der Abschlußprüfer aus der Kenntnis des gesamten Unternehmensgeschehens die erforderlichen Anhaltspunkte, inwieweit sämtliche drohenden Verluste aus schwebenden Geschäften, alle ungewissen Verbindlichkeiten und selbständig rückstellungsfähigen Betriebslasten durch Rückstellungen ausreichend berücksichtigt sind. Insgesamt erhöhen sich somit der Informationsstand und das Verständnis des Abschlußprüfers für die rückstellungsspezifischen Geschäftsvorfälle.

Die weitere Bedeutung der Mitberücksichtigung des Gesamtsystems wird deutlich, wenn auf die den Rückstellungsbegriff konstituierenden wesentlichen Merkmale zurückgegriffen wird.¹⁾ Rückstellungen sollen als Passivposten die in zurückliegenden Perioden verursachten und durch künftige Handlungen der Unternehmung entstehenden Vermögensminderungen, die nicht eindeutig aber ausreichend genau quantifizierbar sind, antizipieren. Ähnliche Antizipationsüberlegungen sind aber immer dann anzustellen, wenn die Prämissen, denen der Jahresabschluß unterworfen ist, infrage zu stellen sind. So ist z.B. in der Praxis "...in letzter Zeit wiederholt die Frage aufgetreten,

1) vgl. Pkt. 312 dieser Arbeit

ob ein Unternehmen, das sich einem nicht mehr vernachlässigbaren Zusammenbruchsrisiko gegenüber sieht, in seine Jahresbilanz diesen möglichen Unternehmenszusammenbruch zu antizipieren hat."¹⁾

Da das bilanzrechtliche "Prinzip der Unternehmensfortführung" (going concern) grundsätzlich nur so lange für maßgeblich angesehen wird, wie eine Unternehmensfortführung nach dem Abschlußstichtag realistisch erscheint²⁾, erhalten in den Fällen eines aktuellen Unternehmens-Zusammenbruchsrisikos Verlustantizipationsüberlegungen erhöhte Bedeutung. Wenngleich hier nicht die Auffassung vertreten werden soll, daß bei Infragestehen des Prinzips der Unternehmensfortführung eine vollständige Antizipation der Auswirkungen des drohenden Unternehmenszusammenbruchs innerhalb der Jahresbilanz zu erfolgen hat, mit der Folge einer Entobjektivierung durch Ansatz von aktivischen Zwangsliquidationswerten und passivisch konkursspezifischen Belas-

1) Moxter, A., Ist bei drohendem Unternehmenszusammenbruch das bilanzrechtliche Prinzip der Unternehmensfortführung aufzugeben?, in: WPg 1980, S. 345 ff (Zitierweise: Unternehmenszusammenbruch...)

2) vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, ...a.a.O., Anm. 65 zu § 149 und Anm. 79 zu § 154; vgl. außerdem die UEC-Empfehlung zur Abschlußprüfung Nr. 4 vom 3. März 1978, veröffentlicht von der Schweizerischen Treuhand- und Revisionskammer, Zürich 1979; vgl. auch Helbling, C., Bewertungsprobleme aus der Sicht des Abschlußprüfers im Hinblick auf seine Verantwortung, in: Rechtsgrundlagen und Verantwortlichkeit des Abschlußprüfers, Bd. 45 der Schriftenreihe der Schweizerischen Treuhand- und Revisionskammer, S. 81 (Zitierweise: Bewertungsprobleme...)

tungen¹⁾, so ist dennoch als Konsequenz für die Rückstellungsprüfung eine gesteigerte Aktivität des Prüfers zur möglichst vollständigen und wertmäßig ausreichenden Antizipierung rückstellbarer Vermögensminderungen sowie eine entsprechende Berichterstattung veranlaßt.²⁾

Die Prüfungshandlungen zur Feststellung, ob die in der Buchführung und schließlich im Jahresabschluß erfaßten Rückstellungssachverhalte möglicherweise unvollständig erfaßt oder fehlerhaft verarbeitet sind, setzen dagegen bei den Subsystemen an, die Erfassungs- und Verarbeitungsprozesse zur Dokumentation von rückstellungsspezifischen Geschäftsvorfällen zum Inhalt haben. Da im Rahmen der Abschlußprüfung letztlich ein Urteil über die Ordnungsmäßigkeit des Ergebnisses dieser Erfassungs- und Verarbeitungsprozesse angestrebt wird, interessiert nicht nur das Verarbeitungssystem, sondern auch das entsprechende Kontrollsystem. "Während das Verarbeitungssystem alle Regelungen und Handlungen zur Erfassung und Verarbeitung der anfallenden Geschäftsvorfälle umfaßt, besteht das Kontrollsystem aus solchen Regelungen und Handlungen, die die Richtigkeit von Erfassung und Verarbeitung sichern sollen".³⁾

1) Moxter hält ebenfalls eine solche vollständige Antizipation für nicht zweckmäßig: "Die Jahresbilanz muß überprüfbar bleiben, wenn nicht völlig unklar werden soll, was eine 'unrichtige Bilanz' ist (§ 256 b Abs. 1 Nr. 1 StGB) und was eine 'Erschwerung der Übersicht über den Vermögensstand' bedeutet (§ 283 Abs. 1 Nr. 7 StGB)"; Moxter, A., Unternehmenszusammenbruch...a.a.O., S. 351

2) vgl. insbesondere Helbling, C., Bewertungsprobleme...a.a.O., S. 99 ff, der unter dem Gesichtspunkt der Verantwortlichkeit des Abschlußprüfers der Frage der Bewertungsprüfung in Fällen bestehenden Zusammenbruchsriskos (Besorgnis der Überschuldung, Art. 725 Abs. 2 OR) nachgeht.

3) Sperl, A., Prüfungsplanung...a.a.O., S. 97

Das Interne Kontrollsystem erstreckt sich dabei auf die gesamte Organisation der Unternehmung und "... umfaßt sowohl den Organisationsplan als auch sämtliche aufeinander abgestimmten Methoden und Maßnahmen in einem Unternehmen, die dazu dienen, sein Vermögen zu sichern, die Genauigkeit und Zuverlässigkeit der Abrechnungsdaten zu gewährleisten und die Einhaltung der vorgeschriebenen Geschäftspolitik zu unterstützen."¹⁾

Bei der Prüfung des Internen Kontrollsystems (System-Funktionsprüfung) im Rahmen der Abschlußprüfung stehen grundsätzlich zwei Zielsetzungen im Vordergrund²⁾:

1. Einhaltung des Prinzips der Wirtschaftlichkeit; nur wenn die Abschlußprüfung mit der Beurteilung des Internen Kontrollsystems beginnt, kann i.d.R. eine ausreichende Urteilsqualität mit minimalen Prüfungskosten erreicht werden, da sich der Prüfungsumfang, insbesondere für die durchzuführenden Einzelprüfungen erst dann in zweckmäßiger Weise festlegen läßt,³⁾
2. Erzielung eines Präventiveffekts, indem die Unternehmensleitung auf die aufgedeckten Schwächen des Systems hingewiesen wird.

-
- 1) Neubert, H., Internal Control und Innenrevision im Rahmen der Abschlußprüfung, in: WPg 1960, S. 174; es handelt sich dabei um eine Übersetzung der Begriffsbestimmungen durch das American Institute of Certified Public Accountants, vgl. Committee on Auditing Procedure, Statement on Auditing Procedure No. 33, New York 1963, S. 3
 - 2) vgl. Revisionshandbuch der Schweiz ... a.a.O., Pkt. 4212, S. 6 f
 - 3) vgl. American Institute of Certified Public Accountants (Hrsg.) Codification of Statements on Auditing Standards Numbers 1 To 15, New York 1977, All Section 320.06, S. 43

Sowohl in der Schweiz wie in der BRD wird die Prüfung des Internen Kontrollsystems als unerlässliches "...Mittel zum Zweck für eine sachgemäße Durchführung der Prüfung..."¹⁾ angesehen. Der Abschlußprüfer "...muß unter den jeweils gegebenen Verhältnissen sachgerecht entscheiden, welche Stellung und welches Gewicht der Prüfung des internen Kontrollsystems im Rahmen der Jahresabschlußprüfung beizulegen ist und seine Prüfungshandlungen danach ausrichten; mit der Größe des zu prüfenden Unternehmens und fortschreitender Automatisierung des Rechnungswesens wächst die Bedeutung der Prüfung des internen Kontrollsystems als sachgemäßer und vorrangiger Prüfungshandlung".²⁾

In Bezug auf die Position Rückstellungen³⁾ sind im Rahmen der Prüfung des internen Kontrollsystems u.a. folgende Fragen von Bedeutung:

- "- Gibt es Anweisungen, die sicherstellen, daß sämtliche ungewissen Verbindlichkeiten und drohenden Verluste aus schwebenden Geschäften im Jahresabschluß erfaßt werden?
- Liegen schriftliche Erklärungen der Fachbereiche (z.B. Recht, Einkauf, Verkauf, Personal) über Art und Höhe ungewisser Verbindlichkeiten vor?

1) Revisionshandbuch der Schweiz... a.a.O., Pkt. 4215, S. 10

2) FG 1/77, VI, in: Ergänzung 1977...a.a.O., S. 40/10

3) Ohne Pensionsrückstellungen; diese wurden ausgeklammert

- Werden Verträge, die zum Bilanzstichtag von keiner Seite erfüllt sind darauf untersucht, ob Rückstellungen für drohende Verluste zu bilden sind?"¹⁾
- "Wer ist für die vollständige Erfassung der Rückstellungen verantwortlich?"²⁾
- Ist eine sachgerechte Auflösung früher gebildeter, nicht mehr benötigter Rückstellungen organisatorisch sichergestellt und wie erfolgt die Handhabung des Verbrauchs von Rückstellungen?
- Liegen Anweisungen zur Berücksichtigung von rückstellungsrelevanten Erkenntnissen nach dem Bilanzstichtag vor?
- Sind Vorkehrungen für die Überprüfung etwa erforderlicher Rückstellungskorrekturen getroffen, die zu einer Nachholung eines notwendigen Rückstellungsbedarfs führen?
- Ist sichergestellt, daß keine Verrechnung von Rückstellungen mit zugehörigen Forderungen erfolgt?
- Werden innerhalb des Buchführungssystems automatisch die jeweils mit den einzelnen Rückstellungsarten korrespondierenden Positionen der Erfolgsrechnung angesprochen?
- Existieren Richtlinien für die Auslegung der für die Rückstellungsbewertung relevanten "vernünftigen kaufmännischen Beurteilung"?³⁾

-
- 1) Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1981, ...a.a.O., S. 1229
 - 2) Revisionshandbuch der Schweiz ... a.a.O. , Pkt. 4.2. , S. 49
 - 3) vgl. hierzu die sehr anschauliche Abhandlung von Drukarzyk, J., Zur Interpretation des § 156 Abs. IV Bilanzfragen, Festschrift zum 65. Geburtstag von Ulrich Leffson, hrsg. von Jörg Beatge, Adolf Moxter und Dieter Schneider, Düsseldorf 1976, S. 121 ff (Zitierweise: Zur Interpretation...)

Ohne Schwierigkeit ließe sich der hier dargestellte Fragenkatalog weiter ausbauen und verfeinern.

Die Durchführung der (Sub-)Systemprüfung erfolgt nun natürlich nicht ausschließlich und gesondert in Bezug auf Rückstellungen. Vielmehr vollzieht sich im Rahmen der für die gesamte Abschlußprüfung wichtigen Prüfung des Erfassungs-/Verarbeitungssystems und des internen Kontrollsystems ein Beurteilungsprozeß, "...der die Gestaltung, die Wirksamkeit und die Funktionsfähigkeit des Systems der Gesamtheit von Regelungen und Abläufen zum Gegenstand hat"¹⁾, der aber bei entsprechender Relevanz von Rückstellungssachverhalten die rückstellungsspezifischen Erfassungs-, Verarbeitungs- und Kontrollmechanismen respektabel berücksichtigt. Der prüferische Vollzug der System- und System-Funktionsprüfung hat im übrigen stets die gleiche Grundstruktur²⁾ - auch bei besonderer Berücksichtigung der rückstellungsrelevanten Prozesse:

1. Erfassung und Dokumentation des Gesamtsystems Unternehmung und der relevanten Subsysteme, verstanden als operationale Bearbeitungseinheiten (Prüffelder bzw. Prüffeldergruppen) oder Untersysteme (z.B. Absatzbereich, Beschaffungsbereich, Produktionsbereich...) 3),

1) Ieffson, U., Wirtschaftsprüfung 1980...a.a.O., S. 220 f

2) vgl. ebenda, S. 229

3) vgl. Wiedmann, H., Die Prüfung des internen Kontrollsystems, in: WPg 1981, S. 705 ff (Zitierweise: Die Prüfung des internen Kontrollsystems...)

2. Überprüfung der wirksamen Konzeption des Systems und dessen Funktionsfähigkeit,
3. Abgrenzung und Analyse von Schwachstellen im System.

Ergibt sich im Verlauf der System- und System-Funktionsprüfung, daß das System hinsichtlich der ordnungsmäßigen Erfassung von Rückstellungen wirksam konzipiert ist, die rückstellungsspezifische "...Daten-transformation während des Geschäftsjahres dem dokumentierten Systemablauf entspricht und die dargestellten internen Kontrollen, auf deren Funktionieren sich der Prüfer verlassen will, vorhanden sind und effektiv funktionieren"¹⁾, so ist damit eine hohe Beweiskraft für das Vorliegen ordnungsmäßiger Verarbeitungsergebnisse in Bezug auf Rückstellungen gegeben²⁾.

Da aber selbst bei Vorliegen eines wirksamen Verarbeitungs- und Kontroll-Systems infolge seiner Stochastizität³⁾ sowie der Möglichkeit bewußter

1) vgl. Wiedmann, H., Die Prüfung des internen Kontrollsystems, ...a.a.O., S. 710 unter Hinweis auf Wittmann, Systemprüfung und ergebnisorientierte Prüfung, Diss. 1981, S. 68

2) vgl. Smith, K.A., An Examination ...a.a.O., S. 18

3) vgl. Parzen, E., Stochastic Processes with Applications to Science and Engineering, San Francisco 1961, S. 125; gemeint ist die Möglichkeit des Versagens von Kontrolleinrichtungen;

Umgehungsmöglichkeiten (z.B. durch das Management im Rahmen der Bilanzpolitik) bestehender Kontrollen, das Auftreten von Fehlern nicht auszuschließen ist, muß in jedem Fall zusätzliche Beweiskraft für die Ordnungs- und Gesetzmäßigkeit der Rückstellungsbilanzierung durch eine nachfolgende Einzel- oder Ergebnisprüfung gewonnen werden.¹⁾

323224 Einzelprüfung von Rückstellungen

Während der Prüfer im Rahmen der Systemprüfung die rückstellungsspezifischen Verarbeitungs- und Kontrollprozesse auf ihre Struktur und Funktionstüchtigkeit untersucht hat, geht es nun bei der Einzelprüfung darum, ob die buchungs- und bilanzierungspflichtigen Rückstellungssachverhalte ordnungsmäßig dokumentiert, d.h. vollständig und richtig auf Konten bzw. in den entsprechenden Positionen des Jahresabschlusses erfaßt worden sind. "Das erfordert je nach Prüfungsauftrag die Beantwortung verschiedener Fragestellungen, wobei gesetzliche Bestimmungen und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als Normen heranzuziehen sind."²⁾

1) vgl. u.a. Leffson, U., Wirtschaftsprüfung 1980...a.a.O., S. 228; Sperl, A., Prüfungsplanung...a.a.O., S. 101 f

2) Leffson, U., Wirtschaftsprüfung 1980...a.a.O., S. 255

Im wesentlichen "...ist festzustellen,

- ob sämtliche ungewissen Verbindlichkeiten, für die Rückstellungen gebildet werden müssen, erfaßt sind
- ob Verluste aus schwebenden Geschäften drohen und ob für sie Rückstellungen gebildet worden sind
- ob Rückstellungen gebildet worden sind, die nach den gesetzlichen Vorschriften nicht gebildet werden dürfen
- ob Rückstellungen mit dem Betrag angesetzt sind, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist"1)
- ob die Rückstellungen zeitgerecht gebildet wurden
- ob die korrespondierenden Positionen der Erfolgsrechnung sachgerecht angesprochen wurden
- ob der bilanzmäßige Ausweis der Rückstellungen einer bestehenden gesetzlichen Normierung der Gliederung von Rückstellungen folgt und/oder den übergesetzlichen Ausweisprinzipien der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung entspricht
- ob sich aus den prüfungsrelevanten Rückstellungssachverhalten besondere Berichtspflichten des Abschlußprüfers ergeben.

Die Einzelprüfung von Rückstellungen umfaßt somit "...die Aspekte der Ausweis-, Bilanzierungs- und Bewertungsprüfung"2) sowie der rückstellungsspezifischen Berichtspflicht.

-
- 1) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., Anm. 384 zu § 162
- 2) Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung ...a.a.O., S. 318

3232241 Aspekte der Ausweisprüfung

"Als grundsätzliche Frage bei der Prüfung des Ausweises von Rückstellungen ist zu klären, ob in dieser Positionsgruppe nur Belastungen des Vermögens ausgewiesen sind, von denen ernsthaft anzunehmen ist, daß sie nach dem Bilanzstichtag verwirklicht werden, die aber hinsichtlich ihrer Verursachung die Zeit vor dem Bilanzstichtag betreffen."¹⁾ Der Prüfer hat dementsprechend im Rahmen der Ausweisprüfung zunächst festzustellen, ob es sich bei den als Rückstellungen ausgewiesenen Sachverhalten um hinreichend bestimmbare und erkennbare Risiken handelt, "...die ihre Wurzeln in der abgelaufenen Rechnungsperiode haben und die sich derart scharf abzeichnen, daß sie bei der Bilanzierung, im Hinblick auf eine richtige (wenn auch vorsichtige) Erfolgsermittlung nicht ignoriert werden dürfen."²⁾ Werden in den Rückstellungen Beträge ausgewiesen, die diese Anforderungen nicht erfüllen, ist eine Korrekturanregung notwendig — der erfolgte Ausweis ist abzulehnen.

1) Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung ...a.a.O., S. 319

2) Graf, A., Abschreibungen, Rückstellungen, Rücklagen, Reserven. Mitteilungen aus dem Handelswissenschaftlichen Seminar der Universität Zürich, Heft 113, Zürich 1961, S. 18 f

Greift man nun auf das Element "Anwendungsvoraussetzungen" des bilanzpolitischen Entscheidungsfeldes bei Rückstellungen zurück,¹⁾ so sind Rückstellungen zu unterscheiden, die zu einer Inanspruchnahme durch Dritte führen und solche, die nicht auf Ansprüchen Dritter basieren und der Berücksichtigung innerbetrieblicher Lasten dienen. Die Ausweisprüfung bei den Rückstellungen der ersten Gruppe bezieht sich vor allem auf die richtige Abgrenzung gegenüber den Verbindlichkeiten.²⁾ "Den Ausweis von Ansprüchen Dritter kann der Prüfer bei den Rückstellungen...nur akzeptieren, wenn die für Verbindlichkeiten kennzeichnende Gewißheit nicht vorhanden ist."³⁾ Bei der zweiten Gruppe von Rückstellungen, denen keine Ansprüche Dritter zugrundeliegen, "...handelt es sich gewissermaßen um Verbindlichkeiten gegenüber dem Unternehmen selbst (unechte Verbindlichkeiten)"⁴⁾, also "...eine besondere Art von Abgrenzungsposten für solche Aufwendungen, die nach dem Verursachungsprinzip einer bereits abgelaufenen Rechnungsperiode zuzurechnen sind, die aber erst in der Zukunft zu einer im Zeitpunkt der Bilanzierung noch nicht genau bezifferbaren Ausgabe führen."⁵⁾

1) vgl. Pkt. 323221 dieser Arbeit

2) vgl. Pkt. 31533 dieser Arbeit

3) Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung ...a.a.O., S. 320

4) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., Anm. 96 zu § 152

5) ebenda;

Abgrenzungsprobleme gegenüber den Verbindlichkeiten bestehen bei dieser Rückstellungsart nicht. Im Rahmen der Ausweisprüfung ist jedoch darauf zu achten, daß in der BRD solche drittanspruchsfreien Aufwandsrückstellungen nur für die in § 152 Abs. 7 AktG genannten Zwecke zulässig sind, während in der Schweiz allgemein für die aus Beseitigungs- und Wiederherstellungspflichten oder unterlassenen Reparaturen voraussichtlich entstehenden Kosten Rückstellungen zu bilden sind.¹⁾

Darüberhinaus hat sich die Ausweisprüfung darauf zu erstrecken, ob der Ausweis der Rückstellungen im Jahresabschluß den Grundsätzen der Klarheit und Stetigkeit genügt. "Der Grundsatz der Klarheit betrifft neben der eindeutigen Bezeichnung der notwendigen Buchungen vor allem die Klassifizierung der Erfolgskomponenten, die Untergliederung der Rückstellungsposition in der Bilanz sowie die Erläuterungen zu dieser Position im Geschäftsbericht"²⁾. Der Grundsatz der Stetigkeit fordert "...auch für die durch Rückstellungen bedingten Aufwendungen und Erträge, eine scharfe Trennung ordentlicher und außerordentlicher Bestandteile, um das nachhaltig erzielbare Ergebnis deutlicher herauszustellen und von einmaligen Erfolgskomponenten zu trennen."³⁾

1) vgl. Berner Kommentar...a.a.O., N 571, S. 760

2) Eifler, G., Grundsätze...a.a.O., S. 56, unter Hinweis auf Leffson, U., Die Grundsätze...a.a.O., S. 123 f

3) ebenda, unter Hinweis auf Leffson, U., Die Grundsätze...a.a.O., S. 326 ff

"Die Rückstellungen sind...ihrem Wesen nach von z w e i S e i t e n her zu betrachten, nämlich hinsichtlich ihrer Auswirkung auf die E r f o l g s r e c h n u n g und auf die B i l a n z."¹⁾ Die Rückstellungsprüfung hat sich dementsprechend auch darauf zu erstrecken, ob der durch eine Rückstellungsbildung bedingte Aufwand unter der sachlich zutreffenden Erfolgsposition der Gewinn- und Verlustrechnung erfaßt ist, also unter der Position, "...die infrage gekommen wäre, wenn der aufwandsverursachende Vorgang schon im abgelaufenen Jahr zu Ausgaben geführt hätte."²⁾ Werden bei einer Rückstellungsbildung mehrere Aufwandsarten angesprochen, so wird allerdings aus Praktikabilitätsüberlegungen eine Erfassung des Rückstellungsaufwandes als "sonstiger Aufwand" in der Erfolgsrechnung für zulässig gehalten.³⁾ Während im Falle genauer Zuordnung des Rückstellungsaufwandes der spätere bestimmungsgemäße Verbrauch von Rückstellungen erfolgsneutral ohne Berührung der Erfolgsrechnung erfolgt, wird mitunter dann, wenn die Rückstellungsbildung undifferenziert über die sonstigen Aufwendungen erfolgt war, gefordert, daß die effektiv anfallenden Aufwendungen in voller Höhe bei den

1) Blumer, K., Graf, A., Kaufmännische Bilanz ...a.a.O., S. 221

2) Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung ...a.a.O., S. 322

3) vgl. ebenda, S. 322, außerdem Eifler, G., Grundsätze... a.a.O., S. 57

sachlich angesprochenen Aufwandspositionen erfaßt werden und dafür als Korrektiv eine Rückstellungsauflösung in entsprechender Höhe über die sonstigen Erträge erfolgt.¹⁾ Eine Saldierung des in diesen Fällen entstehenden Ertrages aus Rückstellungsauflösung mit den sonstigen Aufwendungen wird dagegen als gegen den Grundsatz der Klarheit verstoßend für unzulässig gehalten.²⁾

Die aus der Auflösung von Rückstellungen resultierenden Erträge, die dann entstehen, wenn eine gebildete Rückstellung den tatsächlich benötigten Betrag übersteigt und daher unverbraucht bleibt, sind als außerordentlich zu kennzeichnen. In der BRD hat der Ausweis solcher Erträge gesondert unter der Position "Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen" zu erfolgen. Was die Untergliederung der Position Rückstellungen in der Bilanz anbelangt, so hat der Abschlußprüfer in der BRD auf die Einhaltung der vorgeschriebenen Mindestgliederung zu achten³⁾, die folgenden gesonderten Ausweis vorschreibt:

-
- 1) vgl. Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung...a.a.O., S. 323; Eifler, G., meint hierzu, daß eine solche Behandlung möglich, aber nicht notwendig ist, vgl. Eifler, G., Grundsätze...a.a.O., S. 57
 - 2) vgl. z.B. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., Tz 43, 131 und 143 zu § 157
 - 3) vgl. §§ 151 Abs. 1 Passivseite Ziff. IV 1. und 2. sowie § 152 Abs. 7 Satz 2 AktG

1. Pensionsrückstellungen,
2. Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung oder Abraumbeseitigung,
3. Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden,
4. andere Rückstellungen.

Eine weitergehende Gliederung ist dabei durchaus zulässig, sofern dadurch die geforderte Übersichtlichkeit und Klarheit nicht verletzt wird.¹⁾ In der Schweiz schreibt zwar Art. 670 Abs. 2 OR "...die Bildung verschiedener Arten von Rückstellungen vor, enthält aber keine Bestimmung über die Art des Ausweises in der Bilanz. Obwohl es sich um verschiedenartige und häufig beträchtliche Teile des Fremdkapitals handelt, enthalten die schweizerischen Bilanzen gewöhnlich nur einen Gesamtposten..."²⁾ Wie Eifler überzeugend darlegt, zeigt sich beim Vergleich seiner aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung abgeleiteten Rückstellungseinteilung mit der Untergliederung nach dem deutschen Aktienrecht eine weitgehende Übereinstimmung.³⁾ Ein entsprechend gegliederter Rückstellungsausweis ist daher meines Erachtens auch im Geltungsbereich des schweizerischen Obligationenrechts zu fordern.

1) vgl. § 149 Abs. 1 Satz 2 AktG

2) Berner Kommentar...a.a.O., Tz 562, S. 756

3) vgl. Eifler, G., Grundsätze...a.a.O., S. 63

Weiterhin hat der Abschlußprüfer im Rahmen der Ausweisprüfung zu beurteilen, ob die im Jahresabschluß dargestellte Entwicklung der Rückstellungen dem Grundsatz der Klarheit entsprechen. Zwar ist eine solche Entwicklungsübersicht weder im Obligationenrecht noch im Aktienrecht vorgeschrieben¹⁾, eine Kenntnis des bestimmungsgemäßen Verbrauchs, der Auflösung zu hoher Rückstellungsbildung sowie der Beträge, um die bereits bestehende Rückstellungen erhöht werden oder zur Rückstellungsneubildung verwendet werden, ist jedoch für die Abschlußadressaten im Hinblick auf die Lagebeurteilung der Gesellschaft und das Erkennen des Bilanzierungsverhaltens der Unternehmensleitung unerlässlich. Die Zuführungen zu Rückstellungen kennzeichnen nämlich "...den maximalen theoretisch denkbaren Manipulationsspielraum, der im Zusammenhang mit Rückstellungsänderungen eventuell ausgenutzt worden ist"²⁾, während Rückstellungsaufösungen ein Indiz für ungenaue Schätzmethode oder bewußte Ergebnismanipulationen sein können. Für die einzeln auszuweisenden Rückstellungsgruppen muß daher jeweils folgende Abwicklung aus dem Jahresabschluß ersichtlich sein:³⁾

1) Gemäß § 157 Abs. 1 Nr. 13 AktG ist nur der Ertrag aus der Auflösung ursprünglich zu hoch angesetzter Rückstellungen gesondert in der Erfolgsrechnung auszuweisen.

2) Eifler, G., Grundsätze...a.a.O., S. 64

3) vgl. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1981...a.a.O., S. 1229

Vortrag am Stichtag der Eröffnungsbilanz

./.. Inanspruchnahme während des Geschäftsjahres (= Verbrauch)

./.. Auflösung der nicht benötigten Rückstellungen

+ Neuzuführung für das Geschäftsjahr

Stand am Stichtag der Schlußbilanz

Ist eine solche Darstellung nicht erfolgt, hat der Prüfer entsprechende Korrekturanregungen zu geben bzw. dann, wenn ein entsprechender Ausweis nicht erfolgt, dies in seiner Berichterstattung als Verletzung des Grundsatzes der Bilanzklarheit zu nennen und im Rahmen seiner Gesamt-Urteilsbildung entsprechend zu berücksichtigen.

Schließlich hat sich die Ausweisprüfung auch darauf zu erstrecken, ob das sogenannte Bruttoprinzip eingehalten ist, also keine Verrechnung von Rückstellungen mit zugehörigen Forderungen stattgefunden hat. Diese Frage stellt sich insbesondere im Zusammenhang mit Eventualverbindlichkeiten, z.B. solchen aus der Übernahme von Bürgschaften, der Weitergabe von Wechseln, der Abgabe von Garantieverpflichtungen im Sinne von Art. 111 OR, etc.. Während dann, wenn solchen Eventualverpflichtungen eine äquivalente Forderung gegenübersteht, eine Bilanzierung innerhalb der Aktiva und Passiva aufgrund gesetzlicher Vorschriften überhaupt

ausscheidet¹⁾ oder wegen unnötiger Bilanzverlängerung abgelehnt wird²⁾, ist eine Rückstellungsbildung in dem Augenblick erforderlich, in dem mit Vermögenseinbußen aus solchen Engagements zu rechnen ist. Andererseits sind die gleichzeitig bei solchen rückstellungsbegründenden Sachverhalten dem Unternehmen zuwachsenden Forderungen in voller Höhe als solche auszuweisen. Ergibt die Prüfung, daß eine Verrechnung dieser Forderungen mit den aus dem gleichen Sachverhalt resultierenden Rückstellungen stattgefunden hat, so liegt eine unzulässige Verletzung des Bruttoprinzips vor, die zu korrigieren ist.³⁾

Zusammengefaßt sind bei der Prüfung des normentsprechenden Ausweises von Rückstellungen im wesentlichen folgende Prüfungsaktivitäten veranlaßt:

-
- 1) Der eingegangenen Verpflichtung steht eine (Rückgriffs-) Forderung in gleicher Höhe gegenüber; ein Ausweis erfolgt daher zweckmäßigerweise in einer Vorspalte zur Bilanz oder als Bilanzvermerk (vgl. § 151 Abs. 5 AktG)
 - 2) vgl. Mewes, J., Die Bilanzierung ...a.a.O., S. 95 f
 - 3) zu den Besonderheiten für die Fälle, in denen der Rückstellungstatbestand erfüllt, über den Bestand der zugehörigen Forderungen aber noch Unklarheit herrscht, vgl. Eifler, G., Grundsätze...a.a.O., S. 60

1. Feststellung, ob unter der Position "Rückstellungen" alle aber auch nur solche Vermögensbelastungen ausgewiesen sind, die die konstitutiven Begriffsmerkmale von Rückstellungen erfüllen;
2. Prüfung normgerechter Abgrenzung, insbesondere in Bezug auf die gesetzlichen Einschränkungen bei den Aufwandsrückstellungen;
3. Prüfung auf richtige Kontenbezeichnungen sowie formal richtige Erfassung der rückstellungsrelevanten Sachverhalte auf den korrespondierenden Positionen der Erfolgsrechnung;
4. Prüfung auf normentsprechende Untergliederung der Rückstellungsposition in der Bilanz;
5. Feststellung, ob die Darstellung der Rückstellungsentwicklung den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung entspricht;
6. Prüfung der Einhaltung des Bruttoprinzips.

3232242 Aspekte der Bilanzierungs-
 und Bewertungsprüfung

Die Elemente "Gestaltbarkeit" und "zeitliche Bindung" der Aktionsflexibilität des bilanzpolitischen Entscheidungsfeldes bei Rückstellungen führen auf die Haupt-Ansatzpunkte der Rückstellungsprüfung hin, die in nachfolgender Übersicht mit den Ursachen des bilanzpolitischen Spielraums aufgeführt sind:

Elemente der bilanzpolitischen Aktionsflexibilität	Ursachen des bilanzpolitischen Spielraums	Ansatzpunkte der Bilanzierungs- und Bewertungsprüfung
1. quantitative Gestaltung	- gesetzliche oder faktische Passivierungswahlrechte - faktische Methodenwahlrechte	- Prüfung der Passivierungsfähigkeit - Prüfung der Passivierungspflicht - Prüfung der Vollständigkeit der Rückstellungserfassung - Prüfung der normentsprechenden Bewertung
2. zeitliche Gestaltung	- Unschärfebereich faktischer Passivierungswahlrechte	- Prüfung des richtigen Bilanzierungszeitpunkts (Verschiebungsproblem) - Prüfung zulässiger Rückstellungsnachholung - Prüfung rechtzeitiger Rückstellungsauflösung (Problem unzulässiger Rückstellungsbeibehaltung)

Abb.III/18: Ansatzpunkte der Bilanzierungs- und Bewertungsprüfung bei Rückstellungen

Vorab sei klargestellt, daß die Elemente der bilanzpolitischen Aktionsflexibilität nur zur Ableitung der Ansatzpunkte einer Rückstellungsprüfung herangezogen wurden, da dort, wo eine gesetzlich nicht unzulässige Bilanzpolitik ansetzt, i.d.R. auch die Ansatzpunkte einer ungesetzlichen Bilanzierung zu suchen sind. Es soll damit aber nicht impliziert werden, daß die Rückstellungsprüfung auch die Aufgabe hat, den Grad der Ausnutzung bilanzpolitischer Spielräume aufzudecken und einzuengen.

Die Frage der Passivierungspflicht von Rückstellungen ist bislang sowohl handelsrechtlich wie steuerlich nicht eindeutig geklärt.¹⁾ Während bei Rückstellungen, denen Ansprüche Dritter zugrunde liegen, grundsätzlich von einer Passivierungspflicht ausgegangen wird²⁾, nimmt die überwiegende Meinung bei den handelsrechtlich zulässigen drittanspruchsfreien Aufwandsrückstellungen und Rückstellungen für Kulanzleistungen "...ein Passivierungswahlrecht an, weil diese Rückstellungen nicht den Charakter echter Verpflichtungen haben, so daß

1) vgl. Littmann, E. und Förger, K., Rückstellungen in Ertragssteuerverbilanzen und bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens, ergänzte 1. Aufl., Stuttgart 1967, S. 99 (Zitierweise: Rückstellungen...); Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., Tz 159 zu § 152 AktG

2) vgl. z.B. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., Tz 157 ff zu § 152 AktG; Ausnahme: Pensionsrückstellungen, bei denen die Rechtsprechung ein Passivierungswahlrecht annimmt; vgl. Urteil des BGH II ZR 292/59 vom 27.02.1961; zur Ablehnung vgl. Kupsch, P., Bilanzierung von Rückstellungen und ihre Berichterstattung...a.a.O., Fußnote 30, S. 37

sie nicht unter das Gebot des vollständigen Schuldenausweises fallen."¹⁾ Eifler hat anhand dieser und anderer in der Literatur genannten Begründungen für die Annahme eines Passivierungswahlrechts in diesen Fällen unter Heranziehung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nachgewiesen, "...daß im Bereich der Rückstellungen - abgesehen von Bagatellbeträgen - kein Raum für ein Bilanzierungswahlrecht gegeben ist."²⁾ In Bezug auf die Verhältnisse in der Schweiz kommt man schließlich zum gleichen Ergebnis. Zunächst ist festzuhalten, daß die "...Rückstellungen... für Vermögenseinbußen aus Eventualverbindlichkeiten und schwebenden Geschäften...eine Gruppe der ganz wenigen, im OR ausdrücklich als bilanzpflichtig bezeichneten Größen..."³⁾ bilden.

1) Kupsch, P., Bilanzierung von Rückstellungen und ihre Richterstattung...a.a.O., S. 37; gleicher Ansicht z.B. Kropff, B., Grundsätze der Rechnungslegung nach dem Aktiengesetz, 1965, NB 1966, S. 59; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., Tz 159 f zu § 152 AktG, die bei Gewährleistungsrückstellungen aber eine Passivierungspflicht annehmen, falls sich die Unternehmung wirtschaftlich zur Kulanzleistung verpflichtet fühlt; anderer Ansicht z.B. Werninger, G., Rückstellungen in der Bilanz, betriebswirtschaftlich - steuerlich,...a.a.O., S. 89; Döllerer, G., Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz und ihre Auswirkung auf das Steuerrecht, in: BB 1965, S. 1411; Eifler, G., Grundsätze...a.a.O., S. 51 ff

2) Eifler, G., Grundsätze...a.a.O., S. 54

3) Berner Kommentar, Bd. VIII...a.a.O., N 548, S. 750; vgl. Art. 670 Abs. 2 OR

Die Rückstellungen werden hier für die Beurteilung der Passivierungspflicht üblicherweise ebenfalls in zwei Gruppen eingeteilt, nämlich in

- "- Rückstellungen für sicher zu erwartende Verpflichtungen, wie Provisionen, Steuern, Ersatzleistungen usw. und
- Rückstellungen für drohende Vermögens-einbußen, wie sie bei Bürgschaften, Garantieverprechen, Prozessen usw. erwachsen können"1).

Die Frage der Passivierungspflicht wird dabei ohne weiteres für die erste Gruppe bejaht, "...da Rückstellungen für am Bilanzstichtag geschuldete Beträge in jedem Fall gebildet werden müssen, auch wenn der Rechtsbestand der Schuld noch ungewiß ist."2) Hinsichtlich der zweiten Gruppe wird zwar die Möglichkeit eines Passivierungswahlrechts wegen der Unsicherheit, ob die Schuld überhaupt jemals entstehen wird, in Betracht gezogen, letztlich aber aufgrund der Bestimmtheit des Art. 670 Abs. 2 OR sowie unter Bezug auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (Art. 959 OR), insbesondere den Grundsatz des Gläubigerschutzes, eine Passivierungspflicht angenommen.3)

1) Mewes, J., Die Bilanzierung...a.a.O., S. 88

2) ebenda, S. 88

3) vgl. Berner Kommentar, Bd. VIII...a.a.O., Tz 548, S. 750 und Tz 428, S. 924

Auch für Kulanzrückstellungen, die wegen Gewährleistung zu bilden sind, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden, ist in der Schweiz von einer Passivierungspflicht auszugehen. Zwar ist - anders als in der BRD¹⁾ - eine Trennung in Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und in Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden, nicht gegeben; auch sind diese Gewährleistungsrückstellungen in den obligationenrechtlichen Bilanzierungsvorschriften weder explizit genannt, noch unter Art. 670 OR subsummierbar.²⁾ Eine Bilanzierungspflicht wird aber dennoch ebenfalls unter dem Gesichtspunkt des Gläubigerschutzes und des Vorsichtsprinzips für diese "Gewährleistungsversprechen" hergeleitet, da andernfalls "...eine drohende, effektive Last nicht berücksichtigt würde."³⁾

Die Prüfung der Passivierungspflicht von Rückstellungen umfaßt somit alle prüferischen Aktionen zur Entwicklung einer normentsprechenden Sollvorstellung, die für die Zuordnung bestimmter Sachverhalte zu den normierten Tatbestandsvoraussetzungen einer Rückstellungsbilanzierung benötigt wird.

1) vgl. § 152 Abs. 7 AktG

2) vgl. Mewes, J., Die Bilanzierung ...a.a.O., S. 108 f

3) ebenda, S. 109

Eng damit verbunden ist die Prüfung der Passivierungsfähigkeit von Rückstellungssachverhalten. Verfügt der Abschlußprüfer über eine genaue Kenntnis darüber, unter welchen Voraussetzungen eine passivierungspflichtige Rückstellungsbildung gesetzlich erforderlich ist, hat er im einzelnen festzustellen, ob diese Voraussetzungen sachverhältnismässig tatsächlich erfüllt sind. Bei den Rückstellungen, denen Ansprüche Dritter zugrundeliegen¹⁾, hat der Prüfer konkret zu klären, "...ob die eine Rückstellungsbilanzierung begründenden Sachverhalte

1. vor dem Bilanzstichtag einen Wertverzehr verursacht haben (= Aufwand) mit dessen Verwirklichung nach dem Bilanzstichtag zu rechnen ist,
2. Ansprüche Dritter darstellen und
3. Ungewißheit hinsichtlich des Bestehens und/oder der Höhe der Ansprüche begründen."²⁾

Bei den sogenannten drittanspruchsfreien Rückstellungen, also insbesondere den Rückstellungen für

-
- 1) die im Pkt. 3232241 dieser Arbeit vorgenommene Aufteilung in die Gruppe der Rückstellungen, denen Ansprüche Dritter zugrundeliegen und in die Gruppe, die drittanspruchsfrei sind, wird im folgenden zweckmässigerweise fortgesetzt.
 - 2) Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung ...a.a.O., S. 324

unterlassene Instandhaltung und Abraumbeseitigung¹⁾ sowie für freiwillige Gewährleistungen, muß sich der Prüfer dagegen "...davon überzeugen,

1. daß rückstellungsbegründende Aufwendungen vor dem Bilanzstichtag verursacht worden sind und
2. daß mit der Verwirklichung des Wertverzehr nach dem Bilanzstichtag gerechnet werden kann."²⁾

Wie im einzelnen die Prüfungsaktionen zur Gewinnung dieser erforderlichen Prüfungsinformation zu gestalten sind, hängt wesentlich von der jeweils infragestehenden Rückstellungsart sowie der Beurteilung der Rückstellungsgründe und -Anlässe ab und soll hier nicht weiter untersucht werden.³⁾ Einige grundsätzliche Anmerkungen, die die mitunter gewichtige Problematik der Prüfung von Passivierungspflicht und Passivierungsfähigkeit erkennbar machen, sind aber erforderlich.

Gleichgültig, ob die Rückstellungsbildung unter dynamischen oder statischen Bilanzierungsgesichtspunkten beleuchtet wird⁴⁾ die in der abgelaufenen

1) andere Aufwandsrückstellungen sind nach Aktienrecht unzulässig; zu den Verhältnissen in der Schweiz vgl. die vorangegangenen Ausführungen

2) Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung ...a.a.O., S. 329

3) vgl. die eingehende Darstellung von Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung...a.a.O., S. 323 ff sowie die dort angegebene Literatur

4) vgl. Pkt. 313 dieser Arbeit

Periode liegende Verursachung der künftigen Ausgaben ist gleichermaßen Voraussetzung einer Rückstellung. Allgemein wird nun davon ausgegangen, daß eine wirtschaftliche Verursachung der Aufwendungen genügt.¹⁾ "Dabei wird an den häufig vorkommenden Fall gedacht, daß die wirtschaftliche Verursachung der Aufwendungen vor der rechtsförmlichen Entstehung der betreffenden Verbindlichkeit liegt."²⁾ Im umgekehrten Fall besteht dagegen keine einheitliche Meinung, wann die Passivierungspflicht der ungewissen Verbindlichkeit eingetreten ist. Nach der engeren Auffassung wird die ausschließliche Maßgeblichkeit der wirtschaftlichen Verursachung vertreten, im wesentlichen mit der Begründung, "...daß es für die Bilanzierung nicht auf die formalrechtliche Entstehung eines Rechts oder einer Verbindlichkeit ankommt, sondern darauf, ob wirtschaftlich durch die Zugehörigkeit einer Sache oder eines Rechts eine Vermögensmehrung oder durch die Belastung mit einer (gewissen oder ungewissen; Anm. des Verf.) Verbindlichkeit eine Vermögensminderung eingetreten ist."³⁾

1) vgl. z.B. Döllerer, G., Die neueste Rechtssprechung des Bundesfinanzhofes zum Bilanzrecht in handelsrechtlicher Sicht, unter besonderer Berücksichtigung der Aktienrechtsreform, in: BB 1964, S. 95 - 99; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., Tz 110 zu § 152; Urteil des BFH vom 21.02.1969, VI R 113/66, BStBl II 1969, S. 316

2) Herrmann-Heuer, Kommentar zur ESt...a.a.O., S. E 391

3) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., Tz 34 zu § 149 AktG

Die weitergehende Auffassung läßt dagegen die rechtsförmliche Entstehung der Verbindlichkeit genügen, "...legt also das Gebot des vollständigen Vermögensausweises so aus, daß rechtlich entstandene Verbindlichkeiten auch dann ausgewiesen werden müssen, wenn sie wirtschaftlich durch Ereignisse verursacht werden, die erst nach dem Bilanzstichtag liegen."¹⁾ Im Zweifel wird demzufolge der Prüfer einer solchen Bilanzierungspraxis nicht entgegenzutreten können, die hinsichtlich der Verursachung jeweils den früheren der beiden Zeitpunkte wirtschaftlicher oder formalrechtlicher Art als Anlaß der Rückstellungsbildung annimmt. Zwar ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung die Zugrundelegung eines vor der wirtschaftlichen Verursachung liegenden formalrechtlichen Entstehens für die Bilanzierung ungewisser Verbindlichkeiten abzulehnen, da

1. "...es ungereimt wäre, für ungewisse Verbindlichkeiten eine frühere Passivierungsmöglichkeit als für gewisse Schulden anzunehmen"²⁾, (allgemeine Grundsatzverletzung) und

1) Herrmann - Heuer, Kommentar zur ESt...a.a.O., Anm. 17 zu § 5 EStG, S. E 391; diese Auffassung wird vom BFH in seinem Urteil vom 23.09.1969, I R 22/66, BStBl II 1970, S. 104, vertreten

2) Mies, J., Wahlrechte bei Aufstellung der Bilanz?, in: DB 1970, S. 1800

2. der Zeitpunkt der Rückstellungsbilanzierung durch die Loslösung vom wirtschaftlichen Geschehen durch entsprechende wirtschaftliche Absprachen willkürlich verlagert werden könnte (Verletzung des Grundsatzes der Willkürfreiheit).

Da die Zugrundelegung der rechtsförmlichen Entstehung einer (ungewissen) Verbindlichkeit aber durch die Finanzrechtsprechung gedeckt ist,¹⁾ folgt unter Berücksichtigung der handelsrechtlichen Maßgeblichkeit der Urteile oberster Finanzgerichte²⁾, daß die aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ableitbaren Einwendungen hier subsidiär sind und keine andere Handhabung erzwingen können.

Weitere Probleme im Zusammenhang mit der Prüfung des Vorliegens der Aufwandsverursachung entstehen vor allem dann, wenn sich die Verursachung über mehrere Bilanzierungsperioden erstreckt. Allgemein wird in solchen Fällen eine Verteilung der Rückstellungsbildung "...entsprechend dem Ausmaß der Verursachung von Grund und Höhe der künftigen Ausgaben..."³⁾ für richtig gehalten.

1) vgl. Herrmann - Heuer, Kommentar zur ESt...a.a.O., Anm. 17 zu § 5 EStG, S. E 391

2) vgl. Pkt. 3143 dieser Arbeit

3) Herrmann - Heuer, Kommentar zur ESt...a.a.O., Anm. 17 zu § 5 EStG, S. E 392

Vor allem in der zu Rückstellungen für Bergschäden ergangenen Rechtsprechung wird demgegenüber die Verursachung nicht zeitraumbezogen anerkannt, sondern an den Eintritt eines bestimmten Ereignisses, z.B. des Schadensereignisses geknüpft.¹⁾ Der Prüfer steht damit vor allem in nicht von der Rechtsprechung entschiedenen Einzelfällen vor der Schwierigkeit periodengerechter Zuordnung der Verursachung.

Neben der Prüfung des Vorliegens einer rückstellungsbegründenden Verursachung, bereitet insbesondere die Beurteilung der Wahrscheinlichkeit der künftigen Ausgaben Schwierigkeiten. Ohne auf die sich in diesem Zusammenhang stellenden speziellen Probleme einzelner Rückstellungsarten einzugehen, sollen einige besonders prüfungsrelevante Beurteilungskriterien stichpunktartig genannt werden:

- "Für die Bildung einer Rückstellung genügt nicht die bloße Möglichkeit einer Inanspruchnahme usw.; diese muß vielmehr dem Grund nach mit einiger Wahrscheinlichkeit zu erwarten sein."²⁾

1) vgl. z.B. Urteil des BFH vom 26.04.1964, I 139/62, BStBl II 1964, S. 333; der BFH vertritt hier in einem Bergschadensfall die Auffassung, daß eine rückstellungsfähige Last erst beim Schadenseintritt selbst entstehe, während bis dahin nur eine nicht rückstellungsfähige Gefahr bestehe

2) Herrmann - Heuer, Kommentar zur ESt...a.a.O., Anm. 18 zu § 5 EStG, S. E 392; vgl. die dort angegebenen umfangreichen Rechtsprechungsnachweise

- Der erwartete Wertverzehr muß nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit eintreten, auch ist eine zivilrechtliche Verpflichtung nicht erforderlich; es genügt, wenn nach Auffassung eines ordentlichen Kaufmanns mit einer künftigen Belastung zu rechnen ist.¹⁾
- "Im allgemeinen wird es dem pflichtgemäßen Ermessen eines ordentlichen Kaufmanns überlassen werden können, ob..."²⁾ die Rückstellungen anzusetzen sind, d.h. die Rückstellungsbildung muß intersubjektiv nachprüfbar sein und darf sich nicht allein nach den subjektiven Erwartungen eines einzelnen richten.
- Bei der in das pflichtgemäße Ermessen des Bilanzierenden gestellten Rückstellungsbildung handelt es sich aber "...nicht um ein Wahlrecht, sondern um die Anerkennung der subjektiven Entscheidungsfreiheit des Kaufmanns, durch Bildung einer Rückstellung ein passives Wirtschaftsgut zu schaffen".³⁾ Hierdurch besteht somit innerhalb gewisser Grenzen ein faktisches Bilanzierungswahlrecht für Rückstellungen.
- Die intersubjektive Nachprüfbarkeit des Vorhandenseins einer Eintrittswahrscheinlichkeit für die rückzustellenden Beträge richtet sich nicht allein nach der Auffassung der Bilanzierenden allgemein, sondern ist "...nach objektiven, am Bilanzstichtag vorliegenden und spätestens bei Aufstellung der Bilanz erkennbaren Tatsachen zu prüfen."⁴⁾

-
- 1) vgl. Urteil des RFH vom 17.06.1931, RStBl 1931, S. 674
 - 2) vgl. Urteil des BFH vom 27.01.1953, I 107/52, in: StRK, EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 3 R.43;
 - 3) Littmann, E. und Förger, K., Rückstellungen...a.a.O., S. 104
 - 4) Urteil des BFH vom 16.07.1969, I R 81/66, BStBl II 1970, S. 15

- Bei Fehlen von Drittansprüchen, also bei den sogenannten Aufwandsrückstellungen ist "...aus wirtschaftlichen Notwendigkeiten und Absichtserklärungen der Gesellschaft auf die Verwirklichung des Wertverzehrs..."¹⁾ zu schließen.

Während sich die Prüfung der Passivierungsfähigkeit und -pflicht schwerpunktmäßig "...mit den Rückstellungsgründen und -anlässen befaßt, soll die Vollständigkeitsprüfung zeigen, ob alle passivierungspflichtigen Aufwendungen als Rückstellungen erfaßt wurden."²⁾ Es ist ohne weiteres erkennbar, daß der Prüfer hierzu die vielfältigsten Informationen aus allen Unternehmensbereichen benötigt. Eine effektive Vollständigkeitsprüfung erfordert daher eine synthetische Zusammenfassung von Erkenntnissen, die aus

- dem Prüffelderbereich Rückstellungen,
- den übrigen Prüfgebieten sowie
- den nicht unmittelbar zum Gegenstand der Abschlußprüfung gehörenden Bereichen, z.B. der Geschäftsführung oder der Kostenrechnung

gewonnen werden. Von besonderer Problematik ist hierbei die Vollständigkeitsprüfung von Rück-

1) Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung ...a.a.O., S. 330

2) ebenda, S. 332

stellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, da solche im Rechnungswesen nicht unmittelbar erfaßt sind.¹⁾

Beziehen sich Prüfungen der Passivierungspflicht, der Passivierungsfähigkeit und der Vollständigkeit von Rückstellungen vor allem auf die grundsätzlichen Fragen, ob vorliegende Sachverhalte die normgemäßen Tatbestandsvoraussetzungen für eine Rückstellungsbildung tatsächlich erfüllen und ob die entsprechend passivierungspflichtigen Vorgänge überhaupt und zudem vollständig als Rückstellungen berücksichtigt sind, so betreffen die Aktivitäten zur Prüfung des richtigen Bilanzierungszeitpunktes, der zulässigen Rückstellungsnachholung sowie der rechtzeitigen Rückstellungsauflösung die zeitliche Variabilität der Rückstellungsbilanzierung.

Zunächst ist von Bedeutung, daß eine laufende Einbuchung der Rückstellungen innerhalb eines Geschäftsjahres nicht erforderlich ist. "Da der Abschluß eine Periodenrechnung ist, genügt die jährliche Rückstellungsbildung, wenn man das Problem vom Standpunkt der GoB betrachtet."²⁾

1) vgl. im einzelnen zur Vollständigkeitsprüfung, Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung...a.a.O., S. 332 ff

2) Eifler, G., Grundsätze...a.a.O., S. 42

Ob eine Rückstellung zu einem bestimmten Abschlußstichtag gebildet werden muß oder zulässigerweise gebildet wurde - sei es nun durch laufende Einbuchung oder im Rahmen einer Abschlußbuchung - ist in erster Linie anhand der Perioden-Abgrenzungsgrundsätze zu prüfen. Danach sind Vermögensminderungen bei Vorliegen der übrigen rückstellungsspezifischen Voraussetzungen¹⁾ in folgenden Fällen im Jahresabschluß der Berichtsperiode als Rückstellungen zu erfassen:

- "- Bei strenger Zeitraumbezogenheit der Vermögensminderung, wenn der zugrundeliegende Zeitraum teilweise in die Berichtsperiode fällt (z.B. nachträglich fällige Zinsen).
- Bei Leistungsbezogenheit der Vermögensminderung, wenn die zugrundeliegende Leistung im Sinne des Realisationsprinzips während der Berichtsperiode vollendet wurde (z.B. Garantieleistungen) oder - wegen des handelsrechtlichen Aufwandsbegriffs im Rahmen des Gesamtkostenverfahrens - wenn ein Bezug zu Erzeugnissen der Berichtsperiode besteht, die am Ende dieser Periode noch vorrätig sind (z.B. Pensionsrückstellungen für Arbeitnehmer in der Fertigung).
- Bei unvermeidbaren künftigen einzelgeschäftlichen Verlusten, wenn sie in der Berichtsperiode bekannt werden (z.B. Verkauf von Waren unter den Selbstkosten).

1) diese kommen in der hier verwendeten Definition des Rückstellungsbegriffs zum Ausdruck; vgl. Pkt. 3.1 dieser Arbeit

- Bei nicht streng zeitraumbezogenen nicht leistungsbezogenen Vermögensminderungen, wenn ihr Eintreten durch Ereignisse in der Berichtsperiode ausreichend sicher bekannt wird (z.B. Bürgschaft für einen Sportverein, mit deren Inanspruchnahme zu rechnen ist).
- Bei Vermögensminderungen, die eigentlich rechnungsmäßig bereits abgeschlossenen Perioden zuzuordnen wären, aber erst in der Berichtsperiode bekannt wurden (z.B. Rückstellungszuführung wegen aufgedeckter Schätzfehler).¹⁾

Grundsätzlich ist also mit Ausnahme der Fälle, in denen sich eine Rückstellungsnachholung infolge der durch die Unvollkommenheit zukunftsbezogener Informationen bedingten Fehleinschätzung des Rückstellungsbedarfs ergibt, der Zeitpunkt der Rückstellungsbilanzierung dadurch determiniert, daß der zugrundeliegende rückstellungsbegründende Sachverhalt als in der Berichtsperiode verursacht anzusehen ist. Im Falle der Rückstellungsnachholung ergibt sich diese Determiniertheit dann, wenn die Fehleinschätzung offensichtlich wird.

Die Auflösung der einmal gebildeten Rückstellung hat dann zu erfolgen, wenn die Gründe, die ursprünglich zur Rückstellungsbildung geführt haben, weggefallen sind und/oder für eine Neubildung nicht mehr ausreichen würden.

1) Eifler, G., Grundsätze...a.a.O., S. 31 f

Der Abschlußprüfer hat (wie auch die Bilanzierenden) die ausgewiesenen Rückstellungen "...in jedem Geschäftsjahr neu daraufhin zu untersuchen, ob und inwieweit sie für die im Gesetz genannten Zwecke zulässig sind. Eine Art Beibehaltungsrecht ...gibt es für Rückstellungen nicht."¹⁾

Da sich insbesondere bei langfristigen Rückstellungssachverhalten infolge der faktischen Bilanzierungswahlrechte eine zeitliche Variabilität des bilanzpolitischen Entscheidungsfeldes in Bezug auf die Nachholung der Rückstellungsbilanzierung sowie die Auflösung von Rückstellungen ergibt²⁾, ist in solchen Fällen eine besondere Aufmerksamkeit des Prüfers zur Vermeidung ungesetzlicher Ergebnisverschiebungen erforderlich.

Im Rahmen der Prüfung normentsprechender Bewertung von Rückstellungen geht es vor allem darum festzustellen,

- ob alle bewertungsrelevanten Daten und nur solche berücksichtigt sind,
- ob diese Daten entsprechend ihrer objektiven Überprüfbarkeit so systematisiert wurden, daß die Anwendung der durch den Vorichtsgrundsatz je nach Datenart vorgeschriebenen unterschiedlichen Bewertungsmethoden sichergestellt ist,

1) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., Tz 163 zu § 152 AktG

2) vgl. Kupsch, P., Bilanzierung von Rückstellungen und ihre Berichterstattung...a.a.O., S. 38

- ob die angewandten Bewertungsmethoden den gesetzlich vorgeschriebenen Bewertungsmaßstäben gerecht werden.

"Welche Daten bewertungsrelevant, d.h. bei der Schätzung von Rückstellungsbeträgen zu berücksichtigen sind, entscheidet sich nach den Grundsätzen der Vollständigkeit und Abgrenzung...In Bezug auf Rückstellungen sind Daten bewertungsrelevant, wenn sie künftige Handlungen betreffen, die nach den Abgrenzungsgrundsätzen den Erträgen der Berichtsperiode gegenüberzustellen sind und Einfluß auf das Ergebnis des Bewertungsvorganges haben."¹⁾ Es ist nun ohne weiteres plausibel, daß je nach Qualität der vorliegenden bewertungsrelevanten Daten unterschiedliche Prognoseverfahren zur Ermittlung des gesuchten Rückstellungswertes angezeigt sind. Eifler²⁾ bildet in diesem Zusammenhang drei idealtypische Datengruppen und ordnet diesen die jeweils charakteristischen Eigenschaften zu:

statistische Daten	Aufzeichnungen über Beobachtungen gleichartiger Ereignisse, die Risiken gleicher Größenordnung darstellen, voneinander unabhängig und bereits häufiger eingetreten sind.
vertrauenswürdige Daten	Einwandfrei festliegende, ein einzelnes Ereignis betreffende Tatsachen, die eine weitgehend sichere Vorhersage erlauben.
glaubwürdige Daten	Subjektive Annahmen einer Einzelperson aufgrund von früheren, im weiteren Sinne ähnlichen Erfahrungen.

Abb. III/19: Rückstellungsbewertungsrelevante Daten

1) Eifler, G., Grundsätze...a.a.O., S. 68

2) vgl. ebenda, S. 68 ff

Bei Vorliegen statistischer Daten, die weitgehend objektiv nachprüfbar sind,¹⁾ fordert der Grundsatz der Vorsicht den Ansatz des Erwartungswertes. Liegen vertrauenswürdige, also objektiv nachprüfbare Daten vor, so schreibt der Vorsichtsgrundsatz den Ansatz des vorhergesagten Betrages vor. Sind schließlich nur glaubwürdige Daten greifbar, so stehen nur die Methoden der Unge-
wißheitsbeurteilung zur Wertfindung zur Verfügung, d.h. es "...bleibt nur der Rückgriff auf den altbekannten Grundsatz kaufmännischer Tradition, wonach bei künftigen Leistungen, die nicht genügend sicher feststehen, jeweils der am stärksten erfolgsmindernde Schätzwert anzusetzen ist."²⁾

Eine weitergehende Analyse der bewertungsrelevanten Daten und der davon abhängigen Bewertungsverfahren soll hier nicht erfolgen. Dies würde einerseits den Rahmen dieser Arbeit sprengen, da die hier abgesteckte Thematik keine Detail-Untersuchung der Rückstellungsbewertung zum Inhalt hat - zur Gewinnung zusätzlicher prüfungsrelevanter Erkenntnisse in Bezug auf die Bewertung aber eine detaillierte Auseinandersetzung mit einzelnen Rückstellungsarten erforderlich wäre.

1) die objektive Überprüfbarkeit richtet sich danach, in welchem Umfang ein sachverständiger Dritter das Zustandekommen von Beträgen überprüfen kann; vgl. Baetge, J., Möglichkeiten der Objektivierung des Jahreserfolges... a.a.O., S. 75 ff

2) Eifler, G., Grundsätze...a.a.O., S. 96

Andererseits wäre bei einer Allgemeindarstellung die Wiederholung bereits vorliegender Untersuchungsergebnisse unvermeidlich.¹⁾

Schließlich stellt sich dem Prüfer im Rahmen der konkreten Bewertungsbeurteilung die Aufgabe, unter Verknüpfung der bewertungsrelevanten Daten mit den rückstellungsspezifischen Normen Soll-Vorstellungen zu entwickeln, die als Maßstab für die Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit der Rückstellungsbilanzierung dienen.

In der BRD sind nach Aktienrecht folgende Bewertungsmaßstäbe für die Rückstellungsbewertung maßgeblich:

1. § 156 Abs. 4 AktG: "Rückstellungen sind nur in Höhe des Betrages anzusetzen, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist".
2. § 156 Abs. 2 AktG: "Verbindlichkeiten sind zu ihrem Rückzahlungsbeitrag, Rentenverpflichtungen zu ihrem Barwert anzusetzen."

Dabei ist davon auszugehen, daß "§ 156 Abs. 4...in Verbindung mit § 156 Abs. 2 den Wertansatz für Rück-

1) vgl. hierzu im einzelnen die ausführliche Darstellung bei Eifler, G., Grundsätze...a.a.O., S. 67 ff sowie die dort angegebene Literatur

stellungen schlechthin..."¹⁾ bestimmt, also nicht nur eine Bewertungsobergrenze festlegt. Da Rückstellungen "...stets geschätzt werden müssen, besteht auch bei gewissenhaftem, alle Umstände des Einzelfalles berücksichtigendem Vorgehen die Möglichkeit, daß die immer nur vorläufige, zahlenmäßige Festsetzung der Rückstellungen sich bei der späteren endgültigen Entscheidung über die Verbindlichkeiten, die Aufwendungen oder die Wagnisse als zu gering oder zu hoch oder unter Umständen sogar als überhaupt nicht notwendig herausstellt."²⁾ Sind aber die Rückstellungen zu hoch oder zu niedrig angesetzt, um die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft vorsätzlich unrichtig wiederzugeben oder zu verschleiern, so kann der Jahresabschluß nichtig sein.³⁾ Die entsprechende Vorschrift des Aktiengesetzes, § 256 Abs. 5 AktG, nimmt dabei sowohl bei der Überbewertung als auch bei der unzulässigen Unterbewertung auf § 156 AktG Bezug.

1) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., Tz 40 zu § 156 AktG

2) Fachgutachten 3/1937 des IdW, zitiert aus Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., Tz 39 zu § 156 AktG; die Fortgeltung dieser Grundsätze für die Auslegung von § 156 Abs. 4 AktG wird dort ausdrücklich festgestellt

3) vgl. § 256 Abs. 5 AktG

Die anzuwendende Bewertungsmethode bestimmt sich unter Zugrundelegung dieser vorerwähnten Bewertungsmaßstäbe nach § 40 Abs. 2 HGB. "Danach sind die Schulden, somit auch die ungewissen Verbindlichkeiten, einzeln mit dem ihnen beizulegenden Wert anzusetzen."¹⁾

In der Schweiz sind die entsprechenden Bewertungsmaßstäbe sowie Bewertungsmethoden aus Art. 670 Abs. 2 OR abzuleiten, wonach für die zu erwartenden Vermögenseinbußen durch eine ausreichende Höhe der Rückstellungen Deckung zu schaffen ist. "Wenn das DAktG und die EG-Richtlinie...in § 156 Abs. 4 bzw. Art. 42 Abs. 1 vorschreiben, Rückstellungen seien nur in der (nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung) notwendigen Höhe anzusetzen, so gilt diese Höhe für das schweizerische Buchführungsrecht, seiner Grundhaltung entsprechend, als bilanzpflichtiger Mindestbetrag aufgrund vorsichtiger Schätzung."²⁾ Insoweit ergeben sich im Rahmen der Rückstellungs-Bewertungsprüfung in der Schweiz dann Abweichungen zu den deutschen Verhältnissen, wenn die Rückstellungshöhe über diesen Mindestbetrag

1) Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung ...a.a.O., S. 336; vgl. Baumbach/Duden, Handelsgesetzbuch, Bd. 9 der Beck'schen Kurzkommentare, 23. durchgesehene Auflage, München 1978, Ziff. 2 zu § 40 HGB, S. 174

2) Berner Kommentar...a.a.O., Anm. 308 zu Art. 960 OR, S. 1033

hinausgeht; hier kann im Rahmen der durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, insbesondere durch den Grundsatz der Willkürfreiheit gesteckten Grenzen, großzügiger verfahren werden. Die gleichen Probleme ergeben sich indes ebenfalls bei der Frage, wann von einer angemessenen und den kaufmännischen Grundsätzen wie dem Gesetz entsprechenden Rückstellungshöhe gesprochen werden kann,¹⁾ was gleichbedeutend mit der Frage ist, wann eine Rückstellungsbewertung als "nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung" erfolgt anzusehen ist. Berücksichtigt man, daß "...die vielfältigen Unternehmungsrisiken und die daraus erwachsenden Vermögenseinbußen so mannigfaltige Rückstellungen (verlangen), daß kaum allgemeingültige Bewertungsrichtlinien aufgefunden und aufgestellt werden können,"²⁾ und betrachtet "...man die Theorie des Induktionsschlusses, wird man bald geneigt sein zuzugestehen, daß dem Gesetzgeber keine andere Wahl blieb, als das Problem der Überprüfung der Vernünftigkeit prognostizierter Inanspruchnahmen und deren Glaubwürdigkeit auf den Prüfer zu übertragen. Diese Prüfung wird in der Regel nicht

1) vgl. Berner Kommentar...a.a.O., Anm. 309 zu Art. 960 OR, S. 1033

2) ebenda, Anm. 309 zu Art. 960 OR, S. 1033

mehr sein, als eine intensive Plausibilitätskontrolle." ¹⁾ Drukarzyk ²⁾ hat im Rahmen seiner Untersuchung zur Interpretation des § 156 Abs. 4 AktG die verschiedenen in der Prüfungsliteratur vorgeschlagenen Lösungsansätze betreff die Auslegung der "vernünftigen kaufmännischen Beurteilung" analysiert und dabei überzeugend nachgewiesen, daß

1. der Rückgriff auf die "vernünftige kaufmännische Beurteilung" nicht geeignet ist, den Wertansatz für Rückstellungen abzuleiten, es sich vielmehr um die Anforderung handelt, die erwartbaren Vermögenseinbußen in begründbarer Form auf der Grundlage der vorhandenen Informationen zu ermitteln (Bewertungsproblem im weiteren Sinn),
2. für die Bestimmung des rückstellungsmäßig zu passivierenden Betrages auf die Gesetzesziele ³⁾ zurückgegriffen werden muß.

1) Drukarzyk, J., Zur Interpretation ...a.a.O., S. 129

2) vgl. ebenda, S. 118 - S. 135

3) Der Begriff "Gesetzesziele" umfaßt nach allgemeiner Literaturauffassung die Ziele Dokumentation, Information und Ausschüttungsregelung; vgl. z.B. Moxter, A., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und der Stand der Bilanztheorie, in: ZfbF 1966, S. 28 - S. 59; Stützel, W., Bemerkungen...a.a.O., S. 314 - S. 340; Moxter, A., Bilanzlehre...a.a.O., S. 51 - S. 57 und S. 413 - S. 447; Leffson, U., Die Grundsätze...a.a.O., S. 49 ff; Kosiol, E., (Hrsg.): HWR, 1970, Sp. 1478 - 1484; Baetge, J., Möglichkeiten...a.a.O., S. 24; u.v.a.

Damit schließt sich der Kreis zu der hier apostrophierten Notwendigkeit einer zielorientierten Abschlußprüfung/Rückstellungsprüfung, da das Prüfungsziel "Sicherstellung der Normentsprechung des Jahresabschlusses" letztlich nichts anderes bedeutet, als daß nach Beendigung der Prüfung ein den Gesetzeszielen entsprechender Jahresabschluß vorliegen soll.

Wegen seiner hervorstechenden Bedeutung für die erforderliche Zielorientierung, insbesondere im Zusammenhang mit der Durchführung der Rückstellungsbewertungsprüfung, soll abschließend das zusammenfassende Ergebnis der Untersuchung von Drukarzyk zitiert werden, das als richtungsweisende Aktionsempfehlung an den Abschlußprüfer zu verstehen ist:¹⁾

- " 1. Bei der Bewertung von Rückstellungen ist es nützlich, die Ermittlung der möglichen Inanspruchnahmen sowie die Zuordnung von subjektiven Wahrscheinlichkeiten (Bewertung im weiteren Sinn) von der Zusammenfassung auf einen repräsentativen Wert (Bewertung im engeren Sinn) zu unterscheiden.
2. Der Rückgriff des Gesetzes auf die "vernünftige kaufmännische Beurteilung" ist nicht geeignet, den Wertansatz, die Rückstellungshöhe, abzuleiten. Die Formulierung ist als Aufforderung zu interpretieren, die möglichen Inanspruchnahmen in begründbarer Form auf der Grundlage der vorhandenen Informationen zu ermitteln. Sie ist Anweisung für die Lösung des Bewertungsproblems im weiteren Sinn.

1) Drukarzyk, J., Zur Interpretation ...a.a.O., S. 135

3. Um die Verteilung möglicher Inanspruchnahmen auf einen Wert zu reduzieren, ist auf die mit der aktienrechtlichen Rechnungslegung verfolgten Ziele des Gesetzgebers zurückzugehen. Risikoeinstellungen der Bilanzierenden ist im Bewertungsprozeß kein Raum zu geben. Das dem Ermessen großen Freiraum bietende Vorsichtsprinzip ist durch Rekurs auf Gesetzesziele zu formalisieren.
4. Setzt man Informationsregelung mit dem Ausweis eines unter bestimmten Bedingungen extrapolationsfähigen Indikators gleich, ist bei Geltung verbreiteter Annahmen über die hier relevanten Verteilungen ein Wertansatz in Höhe des Erwartungswertes zu befürworten.
5. Unter dem Aspekt der Ausschüttungsregelung sind die Zielelemente 'Ausschüttungssperre' und 'Mindestausschüttung' zu beachten. Ein generelles, für die aktienrechtliche Rechnungslegung geltendes Übergewicht der dem Gläubigerschutz dienenden Ausschüttungssperre kann schwerlich verneint werden.
6. Bei der Bewertung einzelner Positionen sind nicht nur die Gewichte zu beachten, die der Gesetzgeber den Globalzielen vermutlich beimißt, sondern auch die Gewichtung, die er bei Teilproblemen realisiert sehen will. Eine gewichtige Liste von Argumenten stützt beim Teilproblem Rückstellungsbewertung das Zielelement 'Mindestausschüttung'. Lösungsvorschläge, die für vorsichtige sehr 'pessimistische' Wertansätze plädieren, fördern den Einwand heraus, Ansatz- und Bewertungsvorschrift im weiteren Sinn einerseits und Bestimmung eines Wertansatzes andererseits zielkonträr zu interpretieren bzw. vorzunehmen.
7. Unter den vorhandenen Lösungsmöglichkeiten ist dem Wertansatz in Höhe des Erwartungswertes der Vorzug zu geben."

4 Zusammenfassung, Ergebnis, Ausblicke

Ziel dieser Arbeit (dritter Teil) war die Entwicklung eines aussagefähigen, praxisrelevanten Ansatzes zur zielorientierten Abschlußprüfung unter besonderer Berücksichtigung von Rückstellungen. Dominierender Leitgedanke war dabei, einen Beitrag zur Fortentwicklung der "Allgemeinen Theorie der Wirtschaftsprüfung" in Richtung "Anwendungsorientiertheit" zu leisten.

Angesichts der Verschiedenartigkeit, mit der Prüfungsvorgänge zu Rückstellungen in der Prüfungspraxis verlaufen können, sowie angesichts der Komplexität der rückstellungsspezifischen Sachverhalte und relevanten Normen, war eine Aspekt-Betrachtung angezeigt, um innerhalb eines überschaubaren Rahmens hinreichend fundierte Untersuchungsergebnisse erzielen zu können (Forschungsziel).

Eine zielorientierte Abschlußprüfung unter besonderer Berücksichtigung von Rückstellungen ist dadurch gekennzeichnet, daß

1. aus dem prüfungsrelevanten Gesamtkomplex der interdependente Teilbereich "Rückstellungen" lokalisiert und determiniert wird,
2. die rückstellungsprüfungs-relevanten Aktionen, verstanden als Auswahlvorgänge aus dem Gesamtkomplex möglicher Prüfungsaktivitäten, in Abhängigkeit von der geforderten Zieladäquanz konkretisiert werden,

3. die Auswahl und Intensität der Prüfungshandlungen als zielbewußte Wahlhandlungen beschrieben werden, die den Anforderungen einer Zielorientierung entsprechen,
4. die prüfungsrelevante Zielvorschrift "Sicherstellung der Normentsprechung" weitgehend operationalisiert wird.

Die Determinierung der Rückstellungen hat mangels Vorliegen einer gesetzlichen Begriffsbestimmung in der BRD und der Schweiz von den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszugehen. Da zu diesen GoB ebenfalls nirgends eindeutige gesetzliche Bestimmungen vorhanden sind, ist auf die zum Umgang mit unbestimmten Rechtsbegriffen existenten Erkenntnisse zurückzugreifen. Für die gesamte Rückstellungsprüfung ergibt sich aus diesem Umstand eine gewisse Präjudizierung des Procedere:

Für die Gesetzmäßigkeitsbeurteilung sind zunächst die explizit vorliegenden gesetzlichen Bestimmungen heranzuziehen; liegen solche nicht vor, hat eine Auslegung anhand der GoB unter Zuhilfenahme der vorliegenden interpretierenden Judikatur zu erfolgen; schließlich sind die noch nicht geschlossenen Beurteilungslücken im Wege subjektiver Auslegung auszufüllen.

Die Verwendung eines aus den sog. oberen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung abgeleiteten Rückstellungsbegriffs zeigt verschiedene, konstitutive Kriterien, die durchaus als erster Determinierungshinweis für das Teil-Prüfungsobjekt Rückstellungen anzusehen sind. Eine Ordnungs- und Gesetzmäßigkeitsprüfung erfordert aber eine weit konkretere Bestimmung des Prüfungsobjektes, -soll die Entwicklung eines hinreichend genauen Soll-Objektes ermöglicht werden. Aus diesem Grunde wurden in dieser Arbeit

1. die geltenden handels- und steuerrechtlichen Bilanzierungsvorschriften für Rückstellungen in der Schweiz und der BRD eingehend dargestellt und erläutert,
2. die Funktionen von Rückstellungen nach statischer und dynamischer Bilanzfassung als Entscheidungshilfen des Abschlußprüfers im Grenzbereich nicht kodifizierter oder judikativ entschiedener Sachverhalte gekennzeichnet,
3. die Urteile oberster Finanzgerichte als zwingend zu berücksichtigende Informationsbausteine der Gesetzmäßigkeitsbeurteilung von Rückstellungen interpretiert.

Eine Operationalisierung der allgemeinen Zielvorschrift "Sicherstellung der Normentsprechung" erfordert nun nicht nur, daß dem Abschlußprüfer handhabbare Kriterien zur Bestimmung von auf den Ist-Zustand bezogenen Prüfungsaktionen an die Hand gegeben werden, sondern es sind auch unmittelbar verwendbare Urteilskriterien in Bezug auf bestimmte Bilanzierungsnormen zu entwickeln, die eine genaue Zuordnung verwirklichter Sachverhalte zu den Rückstellungen erlauben. Diesem Zweck dient die hier vorgenommene Abgrenzung der Rückstellungen von den anderen Bilanzpositionen sowie die Erläuterung der entsprechenden Prüfungsrelevanz. Die Analyse hat dabei ergeben, daß eine normwidrige Abgrenzung nicht allein Einblicksverletzungen nach sich zieht, sondern zahlreiche Folgewirkungen induziert, etwa eine unrichtige Gewinnausschüttung, unbeabsichtigte Kompetenzverschiebungen, Steuerverkürzungen oder -zuvielzahlungen, Nichtigkeit oder Anfechtbarkeit des Jahresabschlusses.

Im Anschluß an die Determinierung des Teilprüf-
Objektes Rückstellungen, die sich zusammengefaßt
über

- eine zweckgerechte Begriffbestimmung mit prüfungsrelevanten Begriffsmerkmalen,
- einen aus den bestehenden Rechnungslegungsnormen, aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung sowie aus den Rückstellungsfunktionen (nach verschiedenen Bilanzauffassungen) abgeleiteten Kriterienkatalog,
- eine Benennung exakter Abgrenzungsmerkmale in Verbindung mit einer Bedeutungseinschätzung aus dem Blickwinkel der Abschlußprüfung

ergibt, war eine Konkretisierung der Rückstellungsprüfung in Abhängigkeit von der geforderten Zielorientierung vorzunehmen. In extensiver Auslegung wurde unter einer prüfzielsystem-adäquaten Rückstellungsprüfung die Gesamtheit aller im Rahmen der externen Jahresabschlußprüfung auf Rückstellungen ausgerichteten Prüfaktivitäten verstanden, die in irgend einer Weise dem Oberziel "Sicherstellung der Normentsprechung" dienen. Besonderer Wert wurde im Rahmen dieser Untersuchung dabei auf die Feststellung gelegt, daß die Operabilität von Zielen und Verhaltensnormen nicht von einer bereits durchgeführten empirischen Überprüfung abhängt.

Andernfalls könnten die Ergebnisse dieser Arbeit nicht als Aussagen einer erfahrungswissenschaftlich orientierten Forschungskonzeption gewertet werden.

Ausgehend von den Merkmalen der im ersten Teil dieser Untersuchung erarbeiteten grundlegenden Definition der externen Jahresabschlußprüfung, wurden folgende, jeweils differente Betrachtungsebenen erschließende, Aspekte generiert:

- der funktionelle und zeitliche Aspekt
- der personale Aspekt
- der sachliche Aspekt
- der instrumentale Aspekt.

Als Zukunftsaufgabe der Prüfungsforschung wurde in diesem Zusammenhang die Durchführung einer umfassenden erfahrungswissenschaftlich orientierten Analyse der externen Jahresabschlußprüfung genannt, die diese Aspekte in einem "integrierten" Ansatz enthält.

Zunächst wurde sachlogisch nachgewiesen, daß die unter zeitlichem, funktionellem, personalem, sachlichem und instrumentalem Aspekt abzuleitenden Aussagen zur Formalstruktur der Jahresabschlußprüfung gleichermaßen für das Teilprüfobjekt Rückstellungen gelten, in materieller Hinsicht jedoch Unterschiede und Besonderheiten gegeben sind.

Anschließend wurde die Formalstruktur der Rückstellungs-/ Jahresabschlußprüfung modelltheoretisch dargestellt. Der Verfasser steht hierzu auf dem Standpunkt, daß dies auch im Rahmen einer erfahrungswissenschaftlich orientierten Forschungskonzeption

vertretbar ist, sofern sich aus solchen Modellanalysen praxisrelevante Anhaltspunkte des Prozeßvollzugs ergeben. Dies ist bei der gewählten Darstellung aber der Fall.

Unter funktionellem Aspekt betrachtet stellt sich die Abschlußprüfung als Prozeß bewußter Informationssammlung, -verarbeitung und -weiterleitung dar.

Der personale Aspekt verdeutlicht die künftig von der betriebswirtschaftlichen Prüfungsforschung verstärkt zu fordernde Verhaltensorientierung, da die Urteilsakte der Abschlußprüfer, die über die Normentsprechung des Prüfungsobjektes Auskunft geben sollen, als situative, individualistische Entscheidungen in einem sozialen Kontext zu verstehen sind, die sich im wesentlichen aus den individuellen Normvorstellungen des Prüfers in Bezug auf das aus seiner Sicht "richtigen" Verhalten der Rechnungslegenden, ergeben.

Die Analyse der Formalstruktur der Abschlußprüfung unter sachlichem Aspekt wurde unter Zugrundelegung eines entscheidungslogischen Modells durchgeführt. Die Betrachtung der Modellelemente hat gezeigt, daß die verwirklichten prüfungsrelevanten Sachverhalte sowie die prüfungsrelevanten Normen zwar als Prüfungsdaten anzusehen sind, ihre mangelnde komplexitätsbedingte Verständlichkeit und Operabilität aber prüferische Aktionen erfordern, die alternative Beurteilungen und Prüfungsgestaltungsmöglichkeiten erlauben. Der Prüfer muß sich darüber bewußt sein, daß seine Gesetzmäßigkeitsbeurteilung unmittelbares Ergebnis einer sachlich möglichen Prüfungsgestaltungs-Alternative ist, mit dem ver-

schiedene Korrekturanregungen, prüferische Sanktionen und spezifische Rechtsfolgen verbunden sind.

Die Analyse der Formalstruktur der Abschlußprüfung unter instrumentalem Aspekt sollte schließlich Antwort auf die Frage geben, wie geprüft werden soll, damit das Ziel der Abschlußprüfung bzw. der Rückstellungsprüfung erreicht werden kann. Hier sind wohl die derzeit am weitesten ausformulierten Vorschläge praktischer Prüfungsdurchführung anzusiedeln. Es geht um eine Technologiebetrachtung, die sich auf die formal sinnvollste Organisation der Abschlußprüfung, auf die Anwendung von Prüfungsmethoden sowie die sachlichen Determinanten von Prüfungsaktionen bezieht.

Als wesentliche Determinanten wurden die Prüfungsqualität, eine zeitgerechte und wirtschaftliche Gewinnung von Prüfungsfeststellungen, die allgemeinen berufsständischen Normen, die organisationalen Gegebenheiten des vorliegenden Rechnungswesens, Fehlerbedeutung und Fehlerisiko sowie die Bedeutung der einzelnen Prüfungsgegenstände untersucht. Das hierbei erzielte Ergebnis machte deutlich, daß die betriebswirtschaftliche Prüfungsforschung ihren Anfängen kaum entwachsen ist:

- Die Determinanten der Abschlußprüfung sind weiter zu erforschen und zu analysieren, da sie Merkmale des Prüfungsgeschehens darstellen; nur so kann schließlich eine praxisorientierte Erklärung des Prüfungs-Prozeßverlaufs erreicht und eine Rückkoppelung zu den Prüfzielen selbst hergestellt werden.

- Die Zielorientierung der Abschlußprüfung ist mehr als bisher in den Vordergrund zu stellen, da sich hieraus eine Verpflichtung auf die vielfältigen sachlichen Determinanten ergibt, etwa auf den Grundsatz der Materiality oder der Prüfungskostenminimierung und Vermeidung von Fehltriteilskosten. Eine Art "methodologische Objektivierung" ergibt sich hierbei aus der Zielorientierung, da das freie Prüferermessen automatisch eingeschränkt wird.

Aktive zielorientierte Prüfgestaltung bedeutet nicht nur Prozeßgestaltung, sondern ist Ausdruck einer bestimmten Grundeinstellung zu den gestellten Prüfungsaufgaben, somit eine Denkweise, die in einer das gesamte Prüfungsorgan bestimmenden Erarbeitung und Verwirklichung ganz bestimmter, in umfassender Weise fundierter Prüfungsstrategien ihren Ausdruck findet. Hierzu gehört auch eine an der Erreichung von Prüfzielen orientierte formale Organisation der Gebildestruktur des Prüfungsunternehmens. Dementsprechend wurde der Einfluß der Rechtsform, der Systemelemente sowie der gebildestrukturellen organisatorischen Instrumentalvariablen auf den Prüfungsverlauf untersucht. Als Ergebnis wurde im wesentlichen festgehalten, daß

- gebildestrukturelle Unterschiede zu differenten Prüfungsverläufen führen
- die Gebildestruktur und damit in bestimmter Weise der Prüfungsverlauf durch eine Deter-

minierung der organisatorischen Instrumentalvariablen beeinflusst werden kann

- es zu den Zielen künftiger Forschungsaktivitäten gehören sollte, idealtypische Gebildestrukturkonzeptionen für Prüfungsunternehmen zu entwickeln, diese aber auch hinsichtlich ihrer empirischen Relevanz zu überprüfen.

Die Organisation der Prozeßstruktur hat sich schließlich mit den Fragen der tatsächlichen Prüfungsplanung und -ausführung zu befassen. Ausgehend von dem Gedanken der Zielorientierung lag es nahe, in den Zielen der Abschlußprüfung auch organisatorische Zielkriterien für die Strukturierung des Prüfungsgeschehens zu sehen. Auf diese Weise konnten die Auswahl und Intensität der Prüfungshandlungen konkret als zielbewußte Wahlhandlungen beschrieben werden.

Da bislang verlässliche empirische Untersuchungen zur Zielbildung in Prüfungsorganen fehlen, bezog sich die vorliegende Untersuchung zur Ermittlung der Planungsziele bei Abschlußprüfungen zunächst auf die Form der Zielgenerierung. Dabei wurde festgestellt, daß sich "Wirtschaftlichkeit der Prüfungsausführung und Sicherheit der Prüfungsurteile" auch dann als Ziele der Prüfungsplanung ergeben, wenn nicht deduktiv von der Aufgabenstellung der Prüfungsunternehmung, sondern von den Zielen der Prüfungsunternehmung und der Urteilsempfänger ausgegangen wird. Berufsständische Planungshinweise

dienten in diesem Zusammenhang dazu, einen allgemeinen Inhalt der Prüfungsplanung abzuleiten. Der konkrete Bezug der angestellten Planungsüberlegungen auf die Rückstellungen führte schließlich zu folgenden Ergebnissen:

1. Nach den Grundsätzen der Prüffelderbildung ist die Bildung von rückstellungsspezifischen Prüffeldern möglich und entsprechend der relativen oder absoluten Bedeutung der Rückstellungen auch notwendig;
2. unter dem Gesichtspunkt sachlogischer Zusammenhänge und personeller Einsatzmöglichkeiten ist die Bildung einer eigenen Prüffeldergruppe "Rückstellungen" sinnvoll;
3. es erscheinen die Hypothesen gerechtfertigt, daß
 - a) rückstellungsspezifische Prüfungsaktivitäten nicht detailliert planbar, sondern nur in einer sehr allgemeinen Form in einem Prüfungsprogramm festlegbar sind,
 - b) Rückstellungsprüfungen besonders qualifizierte und erfahrene Prüfer erfordern;
 - c) die Grenze wirtschaftlich sinnvoller, sukzessiver Detaillierung einer auf Rückstellungen bezogenen Prüfungsprogrammplanung schneller erreicht ist, als bei anderen Bilanzpositionen;
 - d) nennenswerte Prüfungszeiteinsparungen durch Detailplanung von Rückstellungsprüfungen nicht zu erwarten sind.

Der Zusammenhang zwischen Prüfungsplanung und Prüfungsdurchführung wurde zunächst anhand eines gedanklichen Phasenschemas allgemein aufgezeigt, das in der Folge aber als Bezugsrahmen für die Darstellung der rückstellungs-spezifischen Prüfungsaaktionen herangezogen wurde.

Die angestellten Überlegungen zur System- und System-Funktionsprüfung zeigten, daß auch für Zwecke der Rückstellungsprüfung sowohl die Einbeziehung des Gesamtsystems "Unternehmung" als auch des Sub-Systems "Internes Kontrollsystem" in die Prüfung erforderlich ist. Welche Fragen hierbei von besonderer Bedeutung für die Rückstellungsbeurteilung sind, wurde exemplarisch aufgeführt. Es war aber auch darauf hinzuweisen, daß selbst bei Vorliegen eines wirksamen Verarbeitungs- und Kontrollsystems, das Auftreten von Fehlern nicht ausgeschlossen werden kann und daher in jedem Fall eine Einzelprüfung der Rückstellungen zu erfolgen hat.

Die Einzelprüfung von Rückstellungen ist darauf gerichtet festzustellen, ob die buchungs- und bilanzierungspflichtigen Rückstellungs-Sachverhalte ordnungsmäßig in den entsprechenden Positionen des Jahresabschlusses erfaßt sind. Es geht somit um die Aspekte der Ausweis-, Bilanzierungs- und Bewertungsprüfung. Im Interesse der Praxisnähe wurden im Rahmen der vorliegenden Untersuchung die bilanzpolitischen Elemente der Aktionsflexibilität bei Rückstellungen als sinnvolle Ausgangspunkte der Prüfungsdurchführung charakterisiert, und entsprechende Ansatzpunkte der Einzelprüfung von Rückstellungen abgeleitet.

Lebenslauf

Name: Max Willi Neher

Geburt: 08. März 1950 in D-8960 Kempten/Allgäu

Eltern: Maximilian Neher, Steuerberater
Emma Neher, geb. Forster

Heirat: 12.03.1981 in Kempten, Waltraud
Neher, geb. Winkler

Kinder: Sohn Maximilian Paul, geb. 03.08.1981

Schulbildung: Volksschule in Kempten von September
1956 bis September 1960;
Allgäu-Gymnasium in Kempten von Sep-
tember 1960 bis Juni 1969;
Abschluß mit Abitur;

Studium: Betriebswirtschaftslehre an der Ludwig-
Maximilians-Universität in München von
November 1969 bis Juli 1974;
Abschluß mit Diplom;
November 1975 Beginn des Doktoratsstu-
diums an der Universität Zürich;
09. Juli 1980 erfolgreiche Ablegung der
reduzierten Nachprüfung für Ausländer;
- Zulassung zum Promotionsstudium;

Beruf: seit bestandener Diplom-Prüfung, also
seit 01. Juli 1974 hauptberufliche Tätig-
keit auf dem Gebiet des Steuerwesens;
vom 01. Juli 1974 bis 31. August 1974 als
freier Mitarbeiter, dann im September 1974
als Angestellter bei meinem Vater (Steuer-
berater);
vom 01. Oktober 1974 bis 31. Dezember 1978
als Angestellter, vom 01. Januar 1979 bis
10. August 1979 als freier Mitarbeiter bei
Wirtschaftsprüfer Dipl.-Kfm. H.D. Hanne-
mann in Stuttgart;

Steuerberaterprüfung mit Erfolg abgelegt
am 17. Januar 1978, mit gleichem Datum
zum Steuerberater bestellt;
seit 30. August 1978 außerdem Rechtsbei-
stand für Bürgerliches-, Handels- und
Gesellschaftsrecht;
ab 11. August 1979 selbständig als Sozius
in Steuerkanzlei tätig; daneben Ausübung
einer schriftstellerischen Tätigkeit zum
Steuerwesen;
seit dem 01. Oktober 1981 ebenfalls neben-
beruflich Lehrbeauftragter für Allgemeine
Betriebswirtschaftslehre an der Fachhoch-
schule in Kempten.

Kempten, den 06. Juni 1982


.....

Max Neher



